

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Dlouhodobý hmotný majetek dle Českých účetních standardů a IAS/IFRS
Tangible Fixed Assets according to the Czech Accounting Standards and IAS/IFRS

Student: Radka Muřková
Vedoucí bakalářské práce: Ing. Michal Krajňák

Ostrava 2012

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání bakalářské práce

Student: **Radka Muťková**

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně

Specializace: 00 Účetnictví a daně

Téma: **Dlouhodobý hmotný majetek dle Českých účetních standardů a
IAS/IFRS**
**Tangible Fixed Assets according to the Czech Accounting Standards and
IAS/IFRS**

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Vymezení a klasifikace dlouhodobého majetku dle české legislativy
 3. Charakteristika dlouhodobého majetku podle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví
 4. Komparace odlišností při vykazování majetku v rozvaze
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. vyd. Brno: Computer Press, 2009. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.

JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. 432 s. ISBN 978-80-247-3427-9.

KOVANICOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví - světový koncept IFRS/IAS*. 5. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2005. 544 s. ISBN 80-7273-129-7.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Michal Krajňák**

Datum zadání: 25.11.2011

Datum odevzdání: 11.05.2012



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci včetně všech příloh vypracovala samostatně a uvedla v ní veškerou použitou literaturu.“

V Ostravě dne 11. května 2012

.....*Radka Muťková*.....
Radka Muťková

Obsah

1	Úvod.....	6
2	Dlouhodobý hmotný majetek podle ČÚP	8
2.1	Právní předpisy	8
2.2	Charakteristika dlouhodobého hmotného majetku	8
2.2.1	Pozemky	9
2.2.2	Stavby	10
2.2.3	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	11
2.2.4	Pěstitelské celky trvalých porostů	12
2.2.5	Dospělá zvířata a jejich skupiny	13
2.2.6	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	13
2.2.7	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	14
2.2.8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	14
2.2.9	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	15
2.2.10	Opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku	15
2.2.11	Rezervy na opravy hmotného majetku	15
2.3	Oceňování	16
2.3.1	Pořizovací cena	17
2.3.2	Reprodukční pořizovací cena	18
2.3.3	Vlastní náklady	18
2.3.4	Technické zhodnocení	19
2.4	Odpisy dlouhodobého hmotného majetku	19
2.4.1	Účetní odpisy	20
2.4.1.1	Metoda časová	22
2.4.1.2	Metoda výkonová	22
2.4.1.3	Komponentní odpisování	22
2.4.2	Daňové odpisy	23
2.4.2.1	Rovnoměrné odpisy	24
2.4.2.2	Zrychlené odpisy	25
2.5	Účtování dlouhodobého hmotného majetku	27
2.5.1	Účtování pořízení majetku	27
2.5.2	Účtování vyřazení majetku	27
2.5.3	Účtování rezerv a opravných položek	28
3	Dlouhodobý hmotný majetek podle IAS/IFRS	29
3.1	Vývoj harmonizace účetnictví	29

3.2	IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení	30
3.2.1	Oceňování	33
3.2.1.1	Oceňování při pořízení	33
3.2.1.2	Oceňování v průběhu držení aktiva	34
3.2.1.2.1	Model ocenění pořizovacími náklady (tzv. Model historické ceny)	34
3.2.1.2.2	Přeceňovací model (tzv. Model fair value)	34
3.2.1.2.3	Následné výdaje	36
3.2.2	Odpisy	36
3.2.2.1	Výkonová metoda	38
3.2.2.2	Rovnoměrná metoda	38
3.2.2.3	Zrychlené odpisy	39
3.2.3	Odúčtování	40
3.2.4	Zveřejňování	40
3.3	IAS 40 – Investice do nemovitostí	41
3.3.1	Oceňování	43
3.3.1.1	Oceňování při pořízení	43
3.3.1.2	Ocenění v průběhu držení	44
3.3.1.2.1	Model oceňování historickou cenou	44
3.3.1.2.2	Model fair value	44
3.3.2	Vyřazení investice do nemovitosti	45
3.3.3	Zveřejňování	46
3.4	IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti	47
3.4.1	Klasifikace aktiv určených k prodeji	48
3.4.2	Oceňování	49
3.4.3	Zveřejňování	50
3.4.3.1	Zveřejnění týkající se ukončovaných činností	50
3.4.3.2	Zveřejnění týkající se aktiv držených k prodeji	51
4	Komparace odlišností při vykazování majetku v rozvaze	52
4.1	Srovnání IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení s ČÚP	52
4.1.1	Vstřikovací lis – aplikace IAS 16	53
4.1.1.1	Vykazování podle IAS/IFRS	53
4.1.1.2	Vykázání podle ČÚP	54
4.1.1.3	Srovnání	55
4.2	Srovnání IAS 40 – Investice do nemovitosti s ČÚP	56
4.2.1	Skladovací hala – aplikace IAS 40	57
4.2.1.1	Vykazování podle IAS/IFRS	57

4.2.1.2	Vykazování podle ČÚP	58
4.2.1.3	Srovnání.....	59
4.3	Srovnání IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti s ČÚP	60
4.3.1	Lis Dieffenbacher – aplikace IFRS 5	60
4.3.1.1	Vykazování podle IAS/IFRS	60
4.3.1.2	Vykazování podle ČÚP	62
4.3.1.3	Srovnání.....	62
5	Závěr	64
	Seznam použité literatury	66
	Seznam zkratk	69
	Seznam příloh	

1 Úvod

Úkolem účetnictví je podat věrný, poctivý a srozumitelný obraz ekonomické situace podniku. Světová ekonomika nabývá stále více globálního charakteru, a proto je potřebná tzv. harmonizace účetnictví. Harmonizace odstraňuje rozdíly mezi různými typy regulace, koordinuje národní úpravy účetnictví, odstraňuje bariéry pohybu kapitálu, zboží či práce a hlavně pomáhá k vyšší srovnatelnosti účetních závěrek. Hlavním důvodem harmonizace je tedy skutečnost, že se v národních účetních legislativách neumožňuje srovnání různých společností, které mají sídla v jiných státech. Nejdůležitějším cílem harmonizace účetnictví je sjednocení informačních systémů, urychlení komunikací, zvýšení srovnatelnosti, všeobecné srozumitelnosti a spolehlivosti ekonomických informací, které jsou poskytovány interním i externím uživatelům. Z těchto důvodů je systém národního účetnictví a výkaznictví nevyhovující, protože neposkytuje vždy zcela srozumitelné ekonomické a účetní informace uživatelům.

Existují tři světové systémy, které napomáhají k harmonizaci účetnictví. Harmonizace probíhá prostřednictvím Mezinárodních účetních standardů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IAS/IFRS). Harmonizace v rámci USA se provádí pomocí US GAAP (americké Všeobecně uznávané účetní zásady), nevýhodou těchto standardů je, že se spíše zaměřují na potřeby amerických podnikatelů a investorů. Třetím systémem jsou direktivy Evropské unie, které neplatí mimo území Evropské unie a neuznává je žádná světová burza. Jejich problémem je zastaralost, protože byly vydávány v letech 1968 až 1989.

Za nástroj regulace jsou považovány Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, obsahující principy pro správné vedení účetnictví. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví neobsahují detailní popisy o vedení účetnictví, o sestavování účetní závěrky a rovněž nedefinují strukturu účetních výkazů.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou povinné pro všechny účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů Evropské Unie. Společnosti musí předkládat své výkazy v souladu se souborem mezinárodních norem.

Cílem bakalářské práce je přiblížit problematiku vykazování a účtování dlouhodobého hmotného majetku podle Mezinárodních účetních standardů a českých účetních předpisů a jejich srovnání.

Bakalářská práce je rozdělena na tři části. V první části je řešena problematika dlouhodobého hmotného majetku podle českých účetních předpisů. Jedná se zejména o právní úpravu, vymezení, oceňování, odpisování a účtování dlouhodobého hmotného majetku.

Druhá část je věnována problematice dlouhodobého hmotného majetku podle Mezinárodních účetních standardů. Jedná se o standardy IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, IAS 40 – Investice do nemovitosti a IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti. Obsahem této kapitoly je charakteristika, způsob oceňování, odpisování a zveřejnění dlouhodobého hmotného majetku v rámci těchto standardů.

V třetí části práce je obsažena komparace výše uvedených standardů a českých účetních předpisů a praktické příklady.

2 Dlouhodobý hmotný majetek podle ČÚP

Tato kapitola se zabývá analýzou dlouhodobého hmotného majetku podle českých účetních předpisů. Dlouhodobý hmotný majetek je důležitou složkou každého podniku. Obsahem kapitoly je právní úprava a jednotlivé složky dlouhodobého hmotného majetku, způsob jeho oceňování, technické zhodnocení, účtování a vyřazení tohoto majetku.

2.1 Právní předpisy

Mezi základní právní předpisy upravující vykazování dlouhodobého hmotného majetku patří:

- **Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví**, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví). Tento zákon stanovuje v souladu s právem Evropské Unie rozsah a způsob vedení účetnictví a požadavky na jeho průkaznost pro subjekty, kteří jsou povinni vést účetnictví.
- **Vyhláška č. 500/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtující v soustavě podvojného účetnictví, v platném znění. V Příloze č. 7 je uvedena směrná účtová osnova.
- **Český účetní standard pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek**. Vydává Ministerstvo Financí v souladu se zákonem o účetnictví a dalšími právními předpisy. Standard č. 013 stanovuje základní postupy účtování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku za účelem dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami v položkách B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek a B.II. Dlouhodobý hmotný majetek. V příloze č. 1 jsou uvedeny platné České účetní standardy.
- **Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů**, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o daních z příjmů) upravující daňové odpisování dlouhodobého hmotného majetku.

2.2 Charakteristika dlouhodobého hmotného majetku

Dlouhodobý majetek je důležitou složkou majetku každého podniku. Dlouhodobý majetek by měl usnadňovat, rozšiřovat a umožňovat podnikatelskou činnost. V rozvaze se

zachycuje do stálých aktiv. Podstatným rysem dlouhodobého hmotného majetku je jeho účel. Jedná se o majetek, který má fyzickou povahu, můžeme ho vidět nebo se jej dotýkat, není určen pro jednorázové použití, k prodeji nebo k získání peněžních prostředků, doba použití obvykle přesahuje období delší než jeden rok a k vyjádření opotřebení se používají odpisy.

Částku pro zařazení dlouhodobého hmotného majetku si může účetní jednotka stanovit sama. Většinou účetní jednotka vychází ze zákona o daních z příjmů, ve kterém jsou stanoveny limity pro ocenění majetku pro daňové účely.

„Dlouhodobým hmotným majetkem se stávají pořízované věci uvedené do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání (způsobilost k provozu) [8].“

Podle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek se dlouhodobý hmotný majetek člení následovně:

B.II. Dlouhodobý hmotný majetek

B.II. 1. Pozemky

2. Stavby
3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
4. Pěstitelské celky trvalých porostů
5. Dospělá zvířata a jejich skupiny
6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek
7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku [8]

2.2.1 Pozemky

Položka “B.II.1. Pozemky“ obsahuje pozemky bez ohledu na cenu, nejsou-li zbožím.¹

¹ Za zboží se považují movité věci vč. zvířat, nabyté za účelem prodeje, pokud účetní jednotka s těmito věcmi obchoduje. Dále obsahuje výrobky vlastní výroby, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen, a zvířata vlastního chovu, která dospěla, byla aktivována a jsou určena k prodeji s výjimkou jatečných zvířat. Obsahuje i nemovitosti, které účetní jednotka nakupuje za účelem prodeje a sama je nevyužívá, neprónajímá a neprovádí na nich technická zhodnocení.

Podle § 27 zákona č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky (katastrální zákon) se za pozemek považuje část zemského povrchu oddělená od sousedních částí hranicí územní správní jednotky nebo hranicí katastrálního území, hranicí vlastnickou, hranicí držby, hranicí rozsahu zástavního práva, hranicí druhů pozemků, popř. rozhraním způsobu využití pozemků.

Pozemky se účtují do skupiny 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný, konkrétně na účet 031 – Pozemky.

2.2.2 Stavby

Stavby jsou za dlouhodobý hmotný majetek považovány vždy bez ohledu na cenu a dobu použitelnosti. Patří sem i dočasné stavby a stavby mající charakter zařízení stanoviště.

Podle zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů, se za stavby považují stavební díla vzniklá stavební či montážní technologií, bez ohledu na jejich stavebnětechnické provedení, použité stavební výrobky, materiály a konstrukce, na účel využití a dobu trvání. Za dočasnou stavbu je považována stavba, u které stavební úřad předem omezí dobu jejího trvání. Budova je definována jako prostorově soustředěná nadzemní budova uzavřená obvodovými stěnami a střešní konstrukcí.

Do položky „B.II.2. Stavby“ patří:

- stavby včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla a další stavební díla podle zvláštních právních předpisů,
- otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť,
- technické rekultivace, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak a
- byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky podle zvláštního právního předpisu.

Podle zákona o daních z příjmů do kategorie „stavby“ a ani do hmotného majetku naopak nepatří:

- provozní důlní díla,

- drobné stavby na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužící k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesáhne 30 m² a výšky 5 m a
- oplocení sloužící k zajišťování lesní výroby, které je drobnou stavbou. [6]

Pokud je nemovitost pořízena za účelem prodeje, není v době mezi nákupem a prodejem používána, pronajímána, nebylo provedeno technické zhodnocení a daňový subjekt má v předmětu činnosti nákup a prodej nemovitosti jsou tyto nemovitosti považovány za zásoby a nejedná se o pořízení hmotného majetku.

Stavby se podle směrné účtové osnovy účtují ve skupině 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný, konkrétně na účet 021 – Stavby.

2.2.3 Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

Položka „B.II.3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí“ obsahuje:

- předměty z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění a
- samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určeného účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektování principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.

U samostatně movitých věcí musí být splněny dvě zákonné podmínky, aby mohly být zařazeny do hmotného majetku. Jedná se o vstupní cenu, kterou si může účetní jednotka stanovit sama² a její provozně-technická funkce je delší než jeden rok. Pokud jedna z podmínek není splněna, nejedná se o hmotný majetek, nýbrž o drobný hmotný majetek či spotřební materiál zahrnující se v plné výši do nákladů.

Souborem movitých věcí se rozumí dílčí část výrobního či jiného celku, skládající se z několika předmětů, které jsou buď vzájemně propojené do linky, nebo se vzájemně doplňují. Jednotlivé součásti souboru nemusí dosahovat hodnoty 40 000 Kč, pokud poplatník

² Účetní jednotka si může stanovit vlastní hranici ocenění. Podle §26 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších právních předpisů, je stanovena výše ocenění v částce vyšší než 40 000 Kč. Většina účetních jednotek si ponechává hranici 40 000 Kč.

rozhodne zařadit předmět do souboru, stává se tato věc v rámci souboru rovněž hmotným majetkem. Jednotlivé předměty souboru mohou existovat a fungovat i samostatně. [6]

Zákon stanovuje, že za samostatné movité věci, splňující obě výše uvedené podmínky, se považují i výrobní zařízení, zařízení a předměty, které slouží pro provozování služeb a účelová zařízení a předměty, které s budovou či stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny. Jedná se např. o strojní zařízení dílen, laboratoří a zkušeben, strojní zařízení v zemědělské výrobě, zařízení pro datové přenosy apod. [6]

Samostatné movité věci a soubory movitých věcí se podle směrné účtové osnovy účtují do skupiny 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný, konkrétně na účet 022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí.

2.2.4 Pěstitelské celky trvalých porostů

Za hmotný majetek se považují pěstitelské celky trvalých porostů s dobou jejich plodnosti delší než tři roky a to vždy bez ohledu na výši vstupní ceny.

Položka "B.II.4. Pěstitelské celky trvalých porostů" obsahuje:

- ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 hektaru v hustotě nejméně 90 stromů 1 hektar,
- ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 hektaru v hustotě nejméně 1000 keřů na 1 hektar a
- trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí.

Při zakládání porostů se posuzuje, zda jsou splněny výše uvedené podmínky. Účetní jednotka zahájí odepisování od okamžiku, ve kterém mu z porostů začne plynout užitek, který se projeví v příjmech podnikatelského subjektu.

Pěstitelské celky trvalých porostů se podle směrné účtové osnovy účtují do skupiny 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný, konkrétně na účet 025 – Pěstitelské celky trvalých lesních porostů.

2.2.5 Dospělá zvířata a jejich skupiny

Položka "B.II.5. Dospělá zvířata a jejich skupiny" obsahuje dospělá zvířata a jejich skupiny, s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou³, a to při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. O dospělých zvířatech a jejich skupinách s dobou použitelnosti delší než jeden rok nevykázaných v položce "B.II.5. Dospělá zvířata a jejich skupiny" se účtuje jako o zásobách.

Dospělá zvířata a jejich skupiny se podle směrné účtové osnovy účtují do skupiny 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný, konkrétně na účet 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny.

2.2.6 Jiný dlouhodobý hmotný majetek

Položka „B.II.6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek“ obsahuje:

- ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich částí koupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku po 1. lednu 1997 v rozsahu vymezeném geologickým průzkumem a za podmínek stanovené v § 56 odst. 2 písm. d) a odst. 3, vyhlášky 500/2002 Sb.,
 - umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy, popřípadě jejich soubory,
 - technické zhodnocení, které nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku,
 - výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, které nezvyšují vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku,
 - technické rekultivace – tento hmotný majetek v sobě zahrnuje náklady, které je daňový subjekt povinen vynaložit na úpravu pozemků dotčených jeho činností podle zvláštních právních předpisů ve vymezených případech a
 - výdaje související s leasingem – může vzniknout, pokud je hmotný majetek pořízen prostřednictvím finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku.
- Tato kategorie se definuje jako výdaje hrazené nájemcem, které tvoří součást ocenění

³ Zákon o daních z příjmů stanovuje minimální výši vstupní ceny 40 000 Kč.

hmotného majetku pronajatého formou finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku podle zvláštních právních předpisů a které v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě převyšší u movitého majetku hodnotu 40 000 Kč.

Výše uvedený dlouhodobý hmotný majetek se podle směrné účtové osnovy účtuje do skupiny 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný, konkrétně na účet 029 – Jiný dlouhodobý hmotný majetek.

2.2.7 Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek

V položce „B.II.7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek“ se zachycuje pořízení dlouhodobého hmotného majetku po celou dobu jeho pořizování až do doby, kdy je dlouhodobý hmotný majetek ve stavu způsobilém pro zařazení do užívání, čímž se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinnosti stanovené zvláštními právními předpisy pro užívání⁴.

Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek se podle směrné účtové osnovy účtuje do skupiny 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek, konkrétně na účet 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku.

2.2.8 Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek

Položka „B.II.8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek“ zachycuje krátkodobé a dlouhodobé zálohy na pořízení dlouhodobého hmotného majetku.

Výše uvedené zálohy se podle směrné účtové osnovy účtují do skupiny 05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek, konkrétně na účet 052 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek.

⁴ Například předpisy stavební, bezpečnostní, požární, ekologické, hygienické apod.

2.2.9 Oceňovací rozdíl k nabytému majetku

Položka "B.II.9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku" obsahuje kladný (aktivní) nebo záporný (pasivní) rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví účetní jednotky prodávající, vkládající, zanikající nebo rozdělované odštěpením sníženým o převzaté závazky.

Oceňovací rozdíl se podle směrné účtové osnovy účtuje v účtové skupině 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku, konkrétně na účet 097 – Opravná položka k nabytému majetku.

2.2.10 Opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku

Opravné položky se u dlouhodobého hmotného majetku tvoří, jestliže jejich tržní hodnota, zjištěná inventarizací, je nižší než cena, ve které je majetek evidován v účetnictví, a tento rozdíl je dočasný. Opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku se nesmí vytvářet na dočasné zvýšení hodnoty majetku.

Tvorba opravné položky se zaúčtuje do nákladů na účet 559 – Tvorba opravných položek a na účtovou skupinu 09x – Opravné položky k dlouhodobému majetku. Zrušení opravné položky se provede, jestliže pominou důvody, pro které byly opravné položky vytvořeny. Zrušení opravné položky se provede snížením nákladového účtu 559 – Tvorba opravných položek a příslušného účtu skupiny 09x – Opravné položky k dlouhodobému majetku.

2.2.11 Rezervy na opravy hmotného majetku

Rezervy jsou upraveny zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Rezervy na opravy hmotného majetku jsou výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů u majetku, který se podle zákona o daních z příjmů odepisuje po dobu

minimálně pěti let. Rezervy na opravu hmotného majetku mohou vytvářet účetní jednotky, které mají k hmotnému majetku vlastnické právo, jsou organizační složkou státu, která má právo hospodařit s majetkem státu, státní organizací, která smí hospodařit s majetkem státu, nájemci hmotného majetku a k opravám majetku jsou smluvně zavázány a také účetní jednotky, které procházejí reorganizací nebo oddlužením podle zvláštního právního předpisu a jejich vlastnické právo na daný majetek nebyl dotčen insolvenčním řízením.

Rezerva na opravy hmotného majetku se nevytváří na majetek určený k likvidaci, na opravy v důsledku škody či jiné nepředvídatelné události, na opravy, které se pravidelně opakují každý rok a na majetek, ke kterému má vlastnické právo poplatník, vůči jehož majetku trvají účinky prohlášení konkursu podle zvláštního právního předpisu.

Výše rezervy na opravy hmotného majetku se stanoví podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy. Výše rezervy ve zdaňovacím období je rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, která uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Rezervy nesmí být tvořeny na jedno zdaňovací období. [14]

Nebude-li oprava zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu výše rezervy předpokládalo zahájení opravy⁵, rezerva se zruší v tomto následujícím zdaňovacím období. Rezerva nebo její zůstatek se zruší i tehdy, jestliže nebyla vyčerpána nejpozději ve zdaňovacím období, které následuje po zdaňovacím období, ve kterém byla oprava zahájena. [14]

2.3 Oceňování

Účetní jednotka je povinna ocenit dlouhodobý hmotný majetek k okamžiku jeho pořízení, ke konci rozvahového dne či k okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka. Musí se respektovat princip významnosti, věrného a poctivého zobrazení majetku.

Dlouhodobý hmotný majetek se oceňuje podle § 25 zákona o účetnictví a § 47, 61 a 61a vyhlášky 500/2002 Sb.

⁵ Za zahájení opravy se rozumí okamžik, ve kterém se fyzicky začnou provádět práce přímo na věci, která je předmětem opravy.

Při ocenění dlouhodobého hmotného majetku se využívá:

- pořizovací cena,
- reprodukční pořizovací cena a
- vlastní náklady.

2.3.1 Pořizovací cena

Pořizovací cenou se podle zákona o účetnictví rozumí součet ceny pořízení a veškerých vedlejších nákladů souvisejících s pořízením majetku. Cena pořízení je cena dohodnutá či zaplacená dodavateli, za kterou byl majetek skutečně pořízen. Vedlejší náklady zvyšují hodnotu majetku.

Vedlejšími náklady mohou být náklady na:

- přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku (např. odměny za poradenské služby, správní poplatky, předprojektové přípravné práce apod.),
- úroky (zejména úroky z úvěru),
- licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku,
- odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě a poplatky za dočasné nebo trvalé odnětí lesní půdy,
- průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtu, zařízení staveniště, odstranění porostu a příslušné terénní úpravy,
- clo, dopravné, montáž a umělecká díla tvořící součást stavby a
- zabezpečovací, konzervační a udržovací práce při zastavení pořizování majetku a dekonzervační práce v případě dalšího pokračování. [15]

Naopak součástí ocenění dlouhodobého hmotného majetku a technického zhodnocení nejsou opravy a údržba⁶, kursové rozdíly, náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předcházejícího stavu, smluvní pokuty a úroky z prodlení, náklady na zaškolení pracovníků, nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba a další.

⁶ Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. Údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady.

Souhrn ceny a pořizovacích nákladů je důležité pro stanovení, zda majetek bude zařazen jako dlouhodobý hmotný majetek. Součástí pořizovací ceny je i technické zhodnocení, které je provedené a ukončené v prvním roce.

2.3.2 Reprodukční pořizovací cena

Reprodukční pořizovací cena je cena, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Tento způsob ocenění se používá v případě darování, zdědění, vytvoření dlouhodobého hmotného majetku vlastní činností, pokud nelze zjistit náklady na jeho vytvoření, bezúplatného nabytí na základě smlouvy o koupi najaté věci, zjištění majetku na základě inventarizace, který nebyl zachycen v účetnictví nebo vkladu dlouhodobého hmotného majetku do obchodního majetku.

Reprodukční pořizovací cena je cena získaná odhadem. Tuto cenu nejčastěji stanovuje odborný soudní znalec, který ji stanoví objektivně.

2.3.3 Vlastní náklady

Podle zákona o účetnictví se majetek vytvořený ve vlastní režii oceňuje vlastními náklady. Do vlastních nákladů se zahrnují nejen přímé náklady, ale i nepřímé náklady, které bezprostředně souvisejí s vytvořeným dlouhodobým hmotným majetkem vlastní činností. Mohou to být i nepřímé náklady správního charakteru, jestliže je vytvoření majetku dlouhodobé povahy⁷. Předpokládá se, že tato cena obsahuje i veškeré vedlejší náklady. Do vlastních nákladů se za žádných okolností nezahrnuje zisk a u fyzické osoby ani hodnota vlastní práce.

Ocenění odpisovaného dlouhodobého hmotného majetku se zvýší o technické zhodnocení, k jehož účtování a odpisování je oprávněna účetní jednotka. V případě finančního leasingu se pořizovací cena majetku převzatého uživatelem do vlastnictví zvýší o technické zhodnocení odpisované uživatelem v průběhu užívání a pokračuje se v odpisování z takto zvýšené pořizovací ceny. [15]

⁷ Přesahuje období delší než 1 rok.

Ocenění dlouhodobého hmotného majetku a technického zhodnocení se sníží o dotaci na pořízení majetku a o dotaci na úhradu úroků zahrnovaných do ocenění majetku. Za dotaci se považují bezúplatná plnění, která se poskytují přímo nebo zprostředkovaně podle zvláštních právních předpisů ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, Národního fondu, ze státních fondů, z rozpočtů územních samosprávných celků na stanovený účel, ale i ze zahraničních prostředků Evropské unie nebo z veřejných rozpočtů cizího státu. [15]

2.3.4 Technické zhodnocení

Za technické zhodnocení se podle § 33 zákona o daních z příjmů označují výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce⁸ a modernizace⁹ majetku, jestliže překročí částku 40 000 Kč za zdaňovací období.

Technickým zhodnocením jsou i výše uvedené výdaje, které nepřesahují částku 40 000 Kč, pokud si je účetní jednotka neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb) a uplatní je do výdajů prostřednictvím odpisů.

Technické zhodnocení provedené na vlastním majetku v prvním roce odpisování zvyšuje vstupní cenu odpisovaného majetku. Jestliže je technické zhodnocení provedeno v dalších letech, hodnota technického zhodnocení zvyšuje zůstatkovou cenu majetku a mění se postup daňového odpisování.

Technické zhodnocení přesahující částku 40 000 Kč se zahrnuje do účtové třídy 0 – Dlouhodobý majetek.

2.4 Odpisy dlouhodobého hmotného majetku

Dlouhodobý hmotný majetek se nespotřebovává jednorázově, ale jeho spotřeba je rozložena do několika účetních a zdaňovacích období. Znamená to, že pořizovací cenu dlouhodobého hmotného majetku nelze zahrnout do účetních či daňových nákladů (výdajů)

⁸ Rekonstrukcí se rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů.

⁹ Modernizací se rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

v jediném účetním a zdaňovacím období, ale zahrne se do nákladů (výdajů) postupně za více zdaňovacích období a to ve formě odpisů dlouhodobého hmotného majetku.

Vlivem fyzického opotřebení (intenzita užívání, údržba apod.) a morální opotřebení (vliv technického vývoje) se postupně snižuje hodnota majetku.

Odpisy se člení na účetní a daňové. Odpisem rozumíme peněžní částku, která vyjadřuje postupné opotřebení dlouhodobého hmotného majetku. Odpisy představují náklad, protože snižují hodnotu aktiv.

Účetní odpisy vyjadřují skutečné opotřebení dlouhodobého hmotného majetku, které se projeví jako náklady v účetním výsledku hospodaření, a nevstupuje do základu daně z příjmů. Daňové odpisy jsou naopak daňově uznatelným nákladem a snižují základ daně z příjmů.

2.4.1 Účetní odpisy

Účetní odpisy se upravují účetními předpisy, jedná se zejména o ustanovení § 28 zákona o účetnictví a § 56 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Účetní jednotka je povinna sestavit odpisový plán. Podle odpisového plánu se stanovují účetní odpisy dlouhodobého hmotného majetku, které si daňový subjekt stanoví s ohledem na opotřebení majetku, které odpovídá podmínkám běžného užívání. Sazby účetních odpisů se určí z hlediska času, doby upotřebitelnosti nebo výkonu. Výsledkem je stanovení měsíčních odpisů. Pro účetní odpisování je důležitý okamžik, od kterého lze majetek odpisovat. Jedná se o okamžik, kdy je daný majetek účetně zařazen do užívání. Majetek se začíná odpisovat od následujícího měsíce po měsíci, ve kterém byl majetek zařazen do užívání. Odpisy se vždy zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Majetek lze odepsat pouze do výše vstupní ceny, popřípadě do výše zvýšené vstupní cen. Pokud bylo provedeno technické zhodnocení, zvýšení pořizovací ceny se projeví, až když je technické zhodnocení uvedeno do provozuschopného stavu.

Dlouhodobý hmotný majetek mohou podle účetních předpisů odpisovat:

- účetní jednotky, které mají vlastnické nebo jiné právo k majetku, anebo které hospodaří s majetkem státu nebo s majetkem územních samosprávných celků,

- účetní jednotky, které jej úplatně nebo bezúplatně poskytují jiné osobě k užívání zejména na základě smlouvy o nájmu nebo smlouvy o výpůjčce,
- účetní jednotky, které jej poskytují jiné osobě k užívání na základě smlouvy o finančním leasingu, kterým se pro účely tohoto zákona rozumí poskytnutí majetku za úplatu do užívání, jestliže je uživatel oprávněn nebo povinen v průběhu užívání nebo po jeho ukončení nabýt vlastnické právo k poskytnutému majetku,
- účetní jednotky, které majetek úplatně nebo bezúplatně užívají a provedou na tomto majetku technické zhodnocení na svůj účet, účtuje o tomto technickém zhodnocení a odpisuje jej v souladu s účetními metodami a
- nájemci, pokud je oprávněn o tomto majetku účtovat a odpisovat jej na základě smlouvy o nájmu podniku nebo jeho části.

Z hlediska účetních odpisů není stanovena doba odpisování. Účetní jednotka si zvolí co nejdříve dobu odpisování, po kterou bude majetek používat a opotřebovávat.

Podle ustanovení § 56 odst. 10 vyhlášky č. 500/2002 Sb. se neodepisují:

- pozemky,
- umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy,
- nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání,
- finanční majetek,
- zásoby,
- najatý či obdobně užívaný dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek, není-li zákonem o účetnictví nebo vyhláškou č. 500/2002 Sb. stanoveno jinak,
- pohledávky a
- preferenční limity, které nelze odpisovat podle času nebo výkonů, a povolenky na emise. [9]

Účetní odpisy se mohou stanovit metodou časovou, výkonovou nebo metodou komponentního odpisování.

2.4.1.1 Metoda časová

Časové odpisování vychází z doby použitelnosti majetku. Doba použitelnosti musí být odhadnuta s ohledem na technické parametry majetku.

$$Odpis = \frac{VC}{t} \quad (2.1)$$

kde VC je vstupní cena majetku a t doba použitelnosti.

2.4.1.2 Metoda výkonová

Metoda výkonová se používá u majetku, jehož míra opotřebení závisí na míře skutečného využití majetku, např. na množství vyrobených výkonů. U této metody se jedná o výpočet odpisového koeficientu, podle kterého se vypočítají roční odpisy.

$$Odpisový\ koeficient = \frac{VC}{kapacita} \quad (2.2)$$

$$Odpis = odpisový\ koeficient \cdot SVK \quad (2.3)$$

kde VC je vstupní cena a SVK skutečná výrobní kapacita v daném roce.

2.4.1.3 Komponentní odpisování

Stavby, byty, nebytové prostory, samostatné movité věci a soubory movitých věcí může účetní jednotka odpisovat metodou komponentního odpisování s ohledem na významnost, věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situaci podle ustanovení § 56a vyhlášky 500/2002 Sb.

Účetní jednotka si vymezí druh majetku, u kterého použije komponentní odpisování, dále stanoví průběh používání, způsob určení komponenty a jejího ocenění. Tyto informace musí doložit průkazným účetním záznamem.

Za komponentu je považována část majetku, souboru majetku nebo určená kontrola výskytu závad¹⁰, u které je výše ocenění významná v poměru k výši ocenění celého majetku nebo souboru majetku a doba použitelnosti se liší od doby použitelnosti majetku. Jednotlivé komponenty se v průběhu roku odpisují samostatně od zbylé části majetku.

$$\text{Odpis komponenty} = \frac{VC}{t} \quad (2.4)$$

kde VC je vstupní cena komponenty a t doba použitelnosti komponenty.

Účetní odpisy se účtují na účet 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a na příslušný účet skupiny 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku.

2.4.2 Daňové odpisy

Daňové odpisy jsou upraveny zákonem o daních z příjmů, zejména v ustanoveních § 26 až § 32d. Odpisováním se rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu. Odpisování lze zahájit po uvedení věci do stavu způsobilého k užívání. Zákon stanovuje, že účetní jednotka nemusí odpisy uplatnit a může odpisování přerušit. Při dalším odpisování musí účetní jednotka pokračovat způsobem, jako by odpisování nebylo přerušeno a v době přerušeni neuplatní poplatník výdaje paušální částkou. Uplatní-li poplatník výdaje paušální částkou, nelze za dané zdaňovací období uplatnit odpisy v prokázané výši ani prodloužit dobu odpisování.

Daňové odpisy se rovněž zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Účetní jednotka vypočítává odpisy vždy na konci účetního období. Jedná se o roční odpis, u kterého nezáleží, kdy byl daný majetek pořízen. Majetek se odpisuje do výše jeho pořizovací ceny. Daňové odpisy se neúčtují, evidují se na inventární kartě dlouhodobého hmotného majetku.

V ustanovení § 27 zákona o daních z příjmů je stanoveno, který majetek je vyloučen z odpisování. Jedná se zejména o pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, jež nedosáhl plodonosného stáří, bezúplatně převedený majetek podle smlouvy

¹⁰ Určení kontroly výskytu závad účetní jednotka provádí k okamžiku uvedení majetku do užívání.

o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, pokud výdaje nepřesáhly 40 000 Kč, umělecká díla, která jsou hmotným majetkem a není součástí stavby a budovy nebo movitá kulturní památka a soubory movitých kulturních památek.

Hmotný majetek odpisuje poplatník, který má k tomuto majetku vlastnické právo, organizační složka státu příslušná hospodařit s majetkem státu, státní podnik, národní podnik a státní organizace příslušná hospodařit s majetkem státu a organizace zřízená územním samosprávným celkem příslušná hospodařit s majetkem svého zřizovatele, nástupnická společnost nebo družstvo zanikající nebo rozdělované společnosti nebo družstva při přeměnách podle zvláštního zákona.

Odpisování majetku se zahájí od okamžiku, kdy majetek byl zařazen do užívání. Postup účtování je vymezen v § 30 až § 32 zákona o daních z příjmů. Poplatník je povinen zařadit pořízený majetek do příslušné odpisové skupiny, které stanovují doby odpisování.

Tab. 2.1 Odpisové skupiny a jejich doby odpisování

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Zdroj: § 30 odst. 1 zákona o daních z příjmů

Poplatník si zvolí jeden ze způsobů odpisování majetku. Jedná se o rovnoměrné a zrychlené odpisování. Zvolený způsob odpisování nemůže během doby životnosti majetku poplatník změnit.

2.4.2.1 Rovnoměrné odpisy

Při rovnoměrných daňových odpisech se postupuje podle ustanovení § 31 zákona o daních z příjmů. Rovnoměrné daňové odpisy se počítají ze vstupní ceny majetku a ročních odpisových sazeb, které jsou stanoveny v § 31 zákona o daních z příjmů.

Účetní jednotka může zvolit zvýšení odpisu v prvním roce o 10 %, 15 % nebo 20 %. Zákon stanovuje v § 31 odst. 2, 3 a 4, kdy může poplatník použít zvýšený odpis, odst. 5 stanovuje případy, kdy tyto zvýšené sazby nelze použít.

U rovnoměrných odpisů jsou vždy odpisy ve stejné výši, s výjimkou prvního roku, kdy odpis je nejvyšší. Rovnoměrný odpis dlouhodobého hmotného majetku se stanoví ve výši jedné setiny součinu jeho vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby.

$$\text{Odpis v prvním roce} = \frac{VC}{100} \cdot ROS \quad (2.5)$$

$$\text{Odpis v dalších letech} = \frac{VC}{100} \cdot ROS \quad (2.6)$$

kde VC je vstupní cena a ROS roční odpisová sazba v příslušném roce odpisování.

Pokud účetní jednotka provede na dlouhodobém hmotném majetku technické zhodnocení, zvyšuje se cena majetku a použijí se sazby pro zvýšenou vstupní cenu.

$$\text{Odpis} = \frac{ZVC}{100} \cdot ROS \quad (2.7)$$

kde ZVC je zvýšená vstupní cena a ROS roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu.

2.4.2.2 Zrychlené odpisy

Pokud účetní jednotka uplatňuje zrychlené odpisy, řídí se ustanovením § 32 zákona o daních z příjmů. Při zrychleném odpisování se v prvním roce odpisuje vyšší částka než u rovnoměrných odpisů. V dalších letech se odpis naopak snižuje. Při výpočtu zrychlený odpisů se nepoužívají odpisové sazby jako u rovnoměrných odpisů, nýbrž koeficienty pro zrychlené odpisování, které jsou přiřazeny k jednotlivým odpisovým skupinám.

Stejně jako u rovnoměrných odpisů může první vlastník využít možnosti zvýšeného odpisu v prvním roce odpisování o 10 %, 15 % nebo 20 % ze vstupní ceny.

Zrychlený odpis se vypočítá jako podíl vstupní ceny a příslušného koeficientu.

$$\text{Odpis v prvním roce} = \frac{VC}{k_1} \quad (2.8)$$

$$\text{Odpis v dalších letech} = \frac{2 \cdot ZC}{k_2 - n} \quad (2.9)$$

kde VC je vstupní cena, k_1 koeficient v prvním roce, ZC zůstatková cena, k_2 koeficient v dalších letech odpisování a n počet let, po které byl majetek odpisován.

Jestliže poplatník provede na majetku technické zhodnocení, zvýší se zůstatková cena majetku a změní se koeficient pro zrychlené odpisování.

V roce kdy bylo provedeno technické zhodnocení, se odpis vypočítá jako podíl dvojnásobku zvýšené zůstatkové ceny a příslušného koeficientu pro zvýšenou zůstatkovou cenu.

$$\text{Odpis} = \frac{2 \cdot ZZC}{k} \quad (2.10)$$

kde ZZC je zvýšená zůstatková cena a k koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu.

V dalších letech odpisování se daňový odpis vypočítá jako podíl dvojnásobku zvýšené zůstatkové ceny a koeficientu pro zvýšenou zůstatkovou cenu sníženou o počet let, po které byl majetek odpisován.

$$\text{Odpis} = \frac{2 \cdot ZZC}{k - n} \quad (2.11)$$

kde ZZC je zvýšená zůstatková cena, k koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu a n počet let, po které byl majetek odpisován.

2.5 Účtování dlouhodobého hmotného majetku

Tato část kapitoly se zabývá účtováním dlouhodobého hmotného majetku se zaměřením na účtování o pořízení a vyřazení dlouhodobého hmotného majetku.

2.5.1 Účtování pořízení majetku

Účetní jednotka může majetek pořídit nákupem, bezúplatným nabytím (zděděním, darováním), převodem z osobního vlastnictví, vytvořením ve vlastní režii, nabytím majetku vložení od jiné osoby nebo prostřednictvím finančního leasingu. Pořízení hmotného dlouhodobého majetku se účtuje do skupiny 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek, konkrétně na účet 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku. Na tento účet se zachytí všechny položky, které souvisí s pořízením majetku a zvyšují jeho pořizovací cenu.

Tab. 2.2 Účtování pořízení dlouhodobého hmotného majetku

č.	Popis účetní operace	MD	D
1.	Nákup DHM hotově	042	211
2.	Nákup DHM na fakturu	042	321
3.	Pořízení DHM bezúplatným nabytím (darováním)	042	413
4.	Pořízení DHM převodem z osobního vlastnictví	042	491
5.	DHM vytvořený ve vlastní režii	042	624
6.	Pořízení DHM vkladem jiné osoby	042	419
7.	Zařazení DHM do užívání	02x, 03x	042

Zdroj: Vlastní zpracování.

2.5.2 Účtování vyřazení majetku

Účetní jednotka může dlouhodobý hmotný majetek vyřadit z důvodu likvidace v důsledku opotřebení, prodeje, bezúplatného převodu (darování), převodu do osobního vlastnictví, vkladu do jiné obchodní společnosti, manka a škody. U vyřazení majetku je důležité, zda má dlouhodobý hmotný majetek zůstatkovou cenu, nebo zda byl zcela odepsán. Jestliže majetek má zůstatkovou cenu, musí se nejdříve odúčtovat zůstatková cena dlouhodobého hmotného majetku na příslušný nákladový účet a poté se provede vyřazení majetku.

Tab. 2.3 Účtování vyřazení majetku

č.	Popis účetní operace	MD	D
1.	Vyřazení DHM z důvodu likvidace	551	08x
2.	Vyřazení DHM z důvodu prodeje	541	08x
3.	Vyřazení DHM z důvodu bezúplatného převodu (darování)	543	08x
4.	Vyřazení DHM z důvodu převodu do osobního vlastnictví	491	08x
5.	Vyřazení DHM z důvodu vkladu do jiné obchodní společnosti	367	08x
6.	Vyřazení DHM z důvodu manka	549	08x
7.	Vyřazení DHM z důvodu škody	582	08x
8.	Vyřazení DHM z užívání	08x	02x

Zdroj: Vlastní zpracování.

2.5.3 Účtování rezerv a opravných položek

Účetní jednotka může tvořit rezervy na opravy hmotného majetku nebo tvořit opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku. Na ukládání peněžních prostředků pro vytvoření rezervy na opravy hmotného majetku se musí zřídit samostatný účet v bance, který bude sloužit pouze pro tyto účely.

Tab. 2.4 Účtování rezerv na opravy hmotného majetku a opravných položek k dlouhodobému majetku

č.	Popis účetního případu	MD	D
1.	Tvorba rezervy na opravu DHM	552	451
2.	Faktura na opravu DHM	511	321
3.	Čerpání a zrušení rezervy	451	552
4.	Tvorba opravné položky k DHM	559	092
5.	Rozpuštění opravné položky	092	559

Zdroj: Vlastní zpracování.

3 Dlouhodobý hmotný majetek podle IAS/IFRS¹¹

Tato kapitola se zabývá analýzou dlouhodobého hmotného majetku podle Mezinárodních účetních standardů. Majetek je významnou složkou ve většině podniků a existuje mnoho rozdílů mezi českými účetními předpisy a mezinárodními standardy. Kapitola se zaměřuje na nejdůležitější z těchto standardů, kterými jsou IAS 16 upravující pozemky, budovy a zařízení, IAS 40 zaměřující se na investice do nemovitosti a IFRS 5 vztahující se na dlouhodobá aktiva, která jsou držena za účelem prodeje či ukončované činnosti.

3.1 Vývoj harmonizace účetnictví

Účetnictví poskytuje informace v podobě účetních výkazů. Jeho úkolem je podat věrný, poctivý a srozumitelný obraz ekonomické situace podniku. Jelikož nabývá světová ekonomika stále více globálního charakteru je potřebná tzv. harmonizace účetnictví. Mezi důležité cíle harmonizace účetnictví patří sjednocení informačních systémů, urychlení komunikací, zvýšení srovnatelnosti, všeobecné srozumitelnosti a spolehlivosti ekonomických informací.

Z těchto důvodů v roce 1973 vznikl Výbor pro Mezinárodní účetní standardy (IASC – International Accounting Standards Committee), na základě dohody profesionálních účetních orgánů z několika zemí. Jednalo se o nezávislý soukromý subjekt, jehož úkolem bylo dosažení jednotných účetních zásad, které využívají společnosti a instituce na celém světě při finančním vykazování. V roce 1975 byly vydány první verze Mezinárodních účetních standardů (IAS – International Accounting Standards), jednalo se o IAS 1 – Zveřejňování účetních pravidel, a IAS 2 – Oceňování a vykazování zásob v kontextu systému historických pořizovacích cen. Během existence Výboru bylo vydáno 41 standardů, které byly během let novelizovány, zrušeny nebo spojeny s jinými.

V roce 2001 se Výbor pro Mezinárodní účetní standardy přeměnil na Radu pro Mezinárodní účetní standardy (IASB – International Accounting Standards Board). Rada převzala od Výboru jeho povinnosti spojené s vydáváním standardů, přijala stávající

¹¹ Dana Dvořáková: Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních účetních standardů IFRS.

standards a začala vydávat nové standardy pod názvem Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS – International Financial Reporting Standards). V roce 2003 byla vydána první konečná verze standardu IFRS.

V současné době existuje 8 Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a 29 Mezinárodních účetních standardů. V příloze č. 2 je uveden seznam platných mezinárodních standardů. Pro zajímavost se v příloze č. 3 nachází 13 Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a 25 Mezinárodních účetních standardů, které budou v platnosti pro účetní období začínající 1. ledna 2013.

Od roku 2005 jsou společnosti s veřejně obchodovatelnými cennými papíry na burzách Evropské unie povinny vykazovat své konsolidované účetní závěrky v souladu s Mezinárodními účetními standardy. Podle IFRS si každá firma stanoví svou vlastní účtovou osnovu, vytváří si účetní výkazy a zachycuje ekonomickou skutečnost pravdivě a věrně. Povinností každého podniku je zveřejňovat své individuální i konsolidované závěrky v souladu s IFRS.

Jednou z nejvýznamnějších složek podniku je majetek. V této oblasti existuje nejvíce rozdílů mezi českými účetními předpisy a mezinárodními standardy.

3.2 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Jedním z hlavních standardů upravujících dlouhodobý majetek je IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Tento standard byl přijat v roce 1982, do platnosti vstoupil o rok později (1983) pod názvem Účtování pozemků, budov a zařízení. Průběžně byl novelizován nejen obsah, ale i terminologie. Nová novelizovaná verze vstoupila v roce 1993 v platnost pod názvem Pozemky, budovy a zařízení. *„Úpravy vyplývající ze zdokonalení mezinárodních standardů (květen 2008), týkající se účtování prodeje aktiv určených k pronájmu a definice zpětně získatelné částky jsou účinné k 1. 1. 2009.“* [20]

Dlouhodobý majetek je kromě IAS 16 upravován také interpretacemi SIC 13 – Společně kontrolované jednotky – nepeněžní vklady spoluvlastníkům, SIC 21 Daně ze zisku – zpětná získatelnost přeceněných neodepsatelných aktiv, která řeší interpretaci

zpětného získání neodepisujícího se aktiva, které je přeceňováno podle IAS 16. Dále interpretacemi SIC 29 Smlouvy o licencích na služby, SIC 32 Nehmotná aktiva – náklady na webové stránky, IFRIC 1 Změny v existujících ukončeních provozu, uvedeních do původního stavu a obdobných závazcích, pokud jsou tyto změny součástí ceny pozemku, budovy a zařízení podle IAS 16, a dále interpretací IFRIC 4 Určení, zda smlouva obsahuje leasing.

IAS 16 upravuje přístupy k vykázání a uznání pozemků, budov a zařízení a jejich uznání jako položky rozvahy. Dále se zabývá oceňováním, vykazováním oprav, technickým zhodnocením, odepisováním a vyřazováním majetku.

Položky pozemků, budov a zařízení se vykazují jako aktiva, jestliže se předpokládá, že účetní jednotka bude mít v budoucnu ekonomický užitek a pořizovací náklady mohou být věrně a přesně určeny.

„Pozemky, budovy a zařízení (Property, plant and equipment) jsou definovány jako hmotná aktiva, která jsou používána za účelem výroby, zásobování zbožím nebo službami, za účelem pronájmu nebo z administrativních důvodů a jejich předpokládané využití je delší než jedno účetní období.“ [22]

Standard IAS 16 chápe dlouhodobý hmotný majetek jako hmotná aktiva, které využívá účetní jednotka. Vztahuje se na majetek pořízený primárně za účelem užití při běžné podnikatelské činnosti (využití při výrobě, dodávkách zboží a služeb), pro administrativní účely či pronájem jiným subjektům. Dané aktivum musí být v podniku využíváno delší dobu než jedno účetní období. Další podmínkou vykazování je ekonomický užitek, což vyžaduje, aby na podnik byla převedena všechna rizika a prospěch. Tento majetek není primárně určen k prodeji, ale v průběhu jejich využití se může stát, že dojde ke změně účelu využití nebo se bude uvažovat o prodeji majetku na konci životnosti. Má fyzickou podobu a nevstupuje fyzicky do výrobku určenému k prodeji. Účetní jednotka sama rozhoduje, zda dané aktivum bude uznáno samostatně.

Nevýznamné položky (nástroje, formy), které mají stejné technicko-ekonomické určení, jsou spojeny a berou se jako celek. Náhradní díly a servisní zařízení se berou jako

zásoby, ale pokud se jedná o významné náhradní díly a součásti zařízení a očekává se, že budou používány déle než jeden rok, jedná se o IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení.

Dle IAS 16 se klasifikují dlouhodobá hmotná aktiva do tříd podle společných vlastností na

- pozemky,
- budovy,
- stroje,
- lodě,
- letadla,
- motorové dopravní prostředky,
- nábytek a příslušenství a
- kancelářské zařízení. [1]

Aktiva, na která se IAS 16 nevztahuje, jsou:

- biologická aktiva¹², lesy a podobné obnovitelné přírodní zdroje, které jsou upraveny standardem IAS 41 – Zemědělství,
- pozemky, budovy a zařízení, které jsou drženy za účelem prodeje a upravuje je ustanovení IFRS 5 – Aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti,
- těžební práva a průzkum nerostů, zásoby nerostných surovin jako ropy, zemního plynu a jiné neobnovitelné zdroje, vymezené v IFRS 6 – Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů,
- dlouhodobá aktiva, která jsou pořízená prostřednictvím finančního leasingu, řeší IAS 17 – Leasing,
- dlouhodobý hmotný majetek mající charakter investic do nemovitosti, zabývá se tím IAS 40 – Investice do nemovitostí,
- pozemky, budovy a zařízení, které jsou součástí zásob, upravuje IAS 2 – Zásoby a
- dlouhodobá aktiva, která podnik již nepoužívá, a mají být vyřazena, vymezené v rámci IFRS 5 – Stálá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti.

¹² Za biologická aktiva jsou považována živá zvířata a rostliny, upravená standardem IAS 41, za podmínky, že jsou využívány v rámci zemědělské činnosti.

3.2.1 Oceňování

Aktiva se podle IAS 16 oceňují pořizovací cenou. V průběhu držení aktiva si účetní jednotka sama zvolí, jestli bude používat model ocenění pořizovacími náklady nebo přeceňovací model. Zvolený způsob ocenění musí být použit na celou třídu aktiv.

„Pořizovací cena (Cost) představuje množství peněz (peněžních ekvivalentů) zaplacených za aktivum nebo reálná hodnota jiného předaného aktiva v okamžiku pořízení nebo výstavby daného aktiva.“ [22]

3.2.1.1 Oceňování při pořízení

Jak už bylo výše řečeno, jedním typem ocenění je oceňování při pořízení, kdy bývá aktivum oceněno prostřednictvím pořizovacích nákladů, které jsou nutné pro získání budoucího užitku.

Pořizovací náklady pozemků, budov a zařízení zahrnují

- kupní cenu aktiva po odečtení slev a rabatů,
- dovozní cla a neodčitatelné daně,
- dopravné,
- montáž,
- pojištění,
- výkony provedené ve vlastní režii, pokud jsou nutné pro vlastní pořízení aktiva a mohou být přímo vztaženy k aktivu,
- náklady na záběh výroby a jiné předvýrobní náklady jestliže jsou nutné pro uvedení aktiva do provozu,
- odhadnutý náklad na demontáž, přemístění aktiva a uvedením místa do původního stavu, na který je vytvořena rezerva a
- další přiřaditelné náklady (náklady na přípravu místa, manipulace, odměny specialistům, testování správné funkce, zaměstnanecké požitky vznikající přímo při výstavbě apod.). [1]

Naopak součástí pořizovacích nákladů nejsou náklady na otevření nového závodu, na zavedení nového výrobku či služby vč. nákladů na reklamu a propagaci, náklady na zaškolení pracovníků, na správu a další režijní náklady. [7]

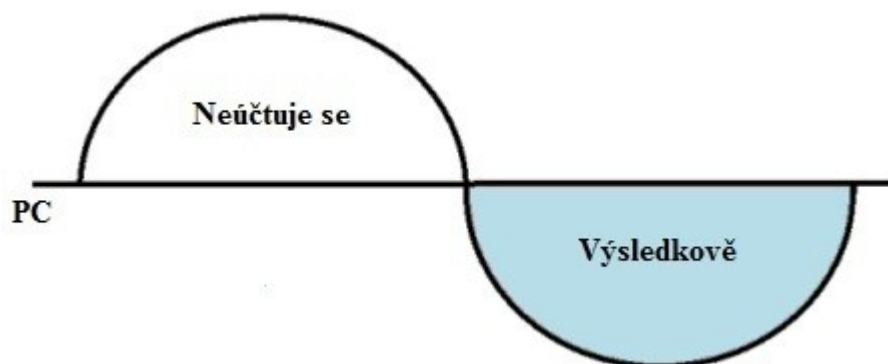
3.2.1.2 Oceňování v průběhu držení aktiva

Dalším typem oceňování je ocenění v průběhu držení aktiva. U tohoto typu si účetní jednotka zvolí jeden ze způsobů ocenění, jedná se buď o model ocenění pořizovacími náklady, nebo o přeceňovací model.

3.2.1.2.1 Model ocenění pořizovacími náklady (tzv. Model historické ceny)

U toho modelu se aktivum po prvotním zaúčtování účtuje v pořizovacích nákladech snížených o oprávky a kumulované ztráty ze znehodnocení.

Graf 3.1 Model historické ceny



Zdroj: KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: 1.VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.

3.2.1.2.2 Přeceňovací model (tzv. Model fair value¹³)

Dalším modelem oceňování v průběhu držení aktiva je tzv. přeceňovací model. Aktivum se po prvotním zaúčtování účtuje v přeceňovací částce, což je reálná hodnota k datu

¹³ Částka, za kterou aktivum může být směneno mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek.

přecenění snižená o oprávky a kumulovanou ztrátu ze znehodnocení. Přeceňování by mělo být pravidelné, aby se účetní hodnota¹⁴ nelišila od reálné hodnoty stanové k rozvahovému dni.

Reálná hodnota pozemků je stanovena prostřednictvím tržní ceny na základě odborného odhadu. Reálná hodnota strojů a zařízení se stanoví tržní cenou. Jestliže nelze stanovit tržní cenu neboť má aktivum zvláštní povahu, a podobné výrobky se prodávají zřídka, jednotka odhadne reálnou hodnotu na základě výnosové metody nebo reprodukčních nákladů snížených o odpisy. [3]

Pokud účetní jednotka přecení určitou položku pozemků, budov a zařízení, musí se přecenit celá tato kategorie, do které aktivum patří.

Při přecenění se musí oprávky přepočítat stejným poměrem, jako je poměr reálné a účetní hodnoty aktiv. Dochází k eliminaci, aby se účetní hodnota rovnala reálné hodnotě. Jestliže reálná hodnota vyšší než původní pořizovací náklady, musí se navýšit brutto hodnota aktiv.

Pokud se v důsledku přecenění zvýší účetní hodnota aktiv, je zvýšení vykazováno ve prospěch vlastního kapitálu, například do položky Fondu z přecenění. Zvýšení je nutné evidovat odděleně, protože jestli v dalším období dojde ke snížení hodnoty, tak je nejprve rozpuštěno původní přecenění a teprve pak snižuje-li se původní pořizovací cena aktiva je snížení zaúčtováno do nákladů. Zvýšení hodnoty je promítnuto výsledkově, jestliže se ruší předchozí přecenění stejného aktiva směrem dolů, které mělo původně výsledkový dopad. [7]

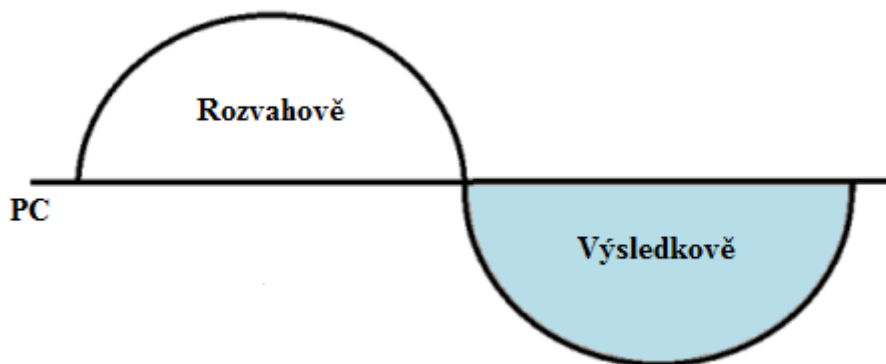
Pokud se účetní hodnota aktiva sníží kvůli přecenění, pak je toto snížení vykázáno výsledkově. Výjimkou je, pokud u tohoto aktiva byl v předchozích letech vytvořen kapitálový Fond z přecenění. Tehdy je snížení vykazováno přímo prostřednictvím vlastního kapitálu. [7]

Přebytek z přecenění, který je zachycen ve Fondu z přecenění, lze převést do nerozděleného zisku, pokud je aktivum odúčtováno. Fond z přecenění lze uznat jako součást nerozděleného zisku až při prodeji nebo likvidaci majetku, kdy kromě běžného zaúčtování prodeje je zaúčtováno snížení tohoto fondu a zvýšení nerozděleného zisku, anebo

¹⁴ Účetní hodnota (Carrying amount) je částka, v níž je aktivum vykazováno v účetnictví po odečtení opravek a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty.

může být do nerozděleného zisku postupně rozpuštěn ve výši rozdílu mezi původními odpisy a odpisy vypočtenými z přeceněné účetní hodnoty. Fond z přecenění se neúčtuje výsledkově. [1]

Graf 3.2 Přeceňovací model



Zdroj: STROUHAL, Jiří a kolektiv. *Účetnictví 2011 - Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 798 str. ISBN 978-80-251-3389-7

3.2.1.2.3 Následné výdaje

Následné výdaje mohou zvýšit účetní ocenění pozemků, budov a zařízení pokud podniku v budoucnu přinesou větší ekonomický prospěch, náklady se podniku vrátí anebo selepší kvalita vyráběných jednotek. Pokud nejsou kritéria splněna, jedná se o provozní náklady, které se uznávají jako náklady a vykazují se ve výsledovce. Většinou se jedná o výdaje udržující ekonomickou výkonnost aktiva, jedná se zejména o opravy, údržbu, technické zhodnocení a výměnu běžných náhradních dílů.

Příkladem technického zhodnocení může být např. úprava budovy, která prodlouží její dobu životnosti nebo její kapacitu, výměna náhradních dílů, která povede ke zlepšení kvality produkce či nové výrobní postupy snižující výši nákladů.

3.2.2 Odpisy

„Odpisy představují systematické rozložení odpisovatelné částky aktiva po dobu jeho použitelnosti. Odpisovatelná částka je pořizovací cena aktiva (nebo jiná částka nahrazující pořizovací cenu) minus zbytková hodnota.“ [22]

Pořizovací náklady pozemků, budov a zařízení, které se budou využívat déle než jeden rok, jsou systematicky, postupně odepisovány do nákladů podniku nebo do pořizovací ceny vyráběných aktiv. Jelikož není možné zjistit přesnou výši opotřebení dlouhodobého hmotného majetku, byly vytvořeny různé metody pro stanovení odpisů. Účetní jednotka začíná majetek odepisovat od okamžiku, kdy je možné majetek používat. Odepisování je zastaveno, pokud je aktivum zařazeno do aktiv držených k prodeji (IFRS 5) nebo pokud dojde k jeho vyřazení nebo prodání. Odepisování nelze přerušit.

Účetní jednotka musí aktivum rozdělit na části, které mají různou dobu použitelnosti a odepisovat je odděleně. Pozemky se obvykle neodepisují, neboť není známá doba použitelnosti. Od roku 2004 se bere v úvahu, že i u pozemků lze stanovit dobu použitelnosti a mohly by se odepisovat.

Výše odpisů závisí na:

- výši vstupní ceny aktiv,
- délce použitelnosti (závislost na čase nebo celkový výkon),
- použité metodě odepisování a
- zbytkové hodnotě.

„Doba použitelnosti (Useful life) je období, během kterého se očekává, že aktivum bude užíváno podnikem, nebo očekávaný počet výrobků (výkonů), které dané aktivum vyrobí (vytvoří)“. [22]

„Zbytková hodnota (Residual value) je definována jako odhadnutá částka, kterou by podnik v současnosti získal při vyřazení (prodeji) aktiva (po odečtení nákladů na vyřazení nebo prodej), kdyby aktivum nyní bylo v takovém stavu, v jakém se bude nacházet na konci doby své použitelnosti“. [22]

„Specifická hodnota pro podnik (Entity-specific value) je současná hodnota peněžních toků, které podnik očekává z pokračujícího využívání aktiva a z jeho vyřazení na konci jeho doby použitelnosti nebo jejichž vznik očekává při vyrovnávání závazku“ [22]

Při stanovení délky použitelnosti se bere úvahu fyzické opotřebení (intenzita užívání, údržba apod.), morální opotřebení (vliv technického vývoje) a jiné právní omezení.

K nepoužívanějším metodám odepisování patří

- výkonová metoda, která je založena na výkonu odpisovaného aktiva,
- rovnoměrná metoda a
- zrychlená metoda (klesající či degresivní), která je nejčastěji zastupována
 - Metodou DDB – metoda zmenšujícího se základu a
 - Metodou SYD – metoda sumace čísel. [4]

Speciálními odpisovanými metodami jsou:

- skupinové odpisování aktiv a
- hybridní metody, kombinující u aktiva časové a výkonové hledisko. [4]

3.2.2.1 Výkonová metoda

Výkonová metoda je založena na předpokládaném výkonu zařízení. Tato metoda se příliš nepoužívá, neboť by byla potřebná podrobná evidence o provedených výkonech a službách. Využívá se při odpisování přírodních zdrojů, protože odpis vychází ze snížení přírodního bohatství.

$$\text{Odpisová sazba} = \frac{PC - Z}{P} \quad (3.1)$$

$$\text{Odpis} = \text{odpisová sazba} \cdot \text{celkový výkon za dané období} \quad (3.2)$$

kde PC pořizovací cena, Z zbytková cena a P odhad počtu výkonů za dobu životnosti.

3.2.2.2 Rovnoměrná metoda

Jedná se o lineární metodu, kdy odpis je neměnný po celou dobu odepisování. V praxi se tato metoda nejčastěji využívá. V příloze č. 4 je uveden příklad.

$$\text{Odpis} = \frac{PC - Z}{n} \quad (3.3)$$

kde PC je pořizovací cena, Z zbytková hodnota, n doba použitelnosti.

3.2.2.3 Zrychlené odpisy

Tyto metody umožňují odepisovat aktivum rychleji než rovnoměrná metoda. V praxi to znamená, že odpis je větší v počátečních letech využívání aktiva a postupně se snižuje¹⁵.

a) Metoda DDB – metoda zmenšujícího se základu

Metoda zmenšujícího se základu je nejpopulárnější formou zrychlených odpisů. Její princip spočívá na konstantní odpisové sazbě a klesající odepsatelné částce. Metoda DDB představuje dvojitě zrychlení, proto se základní % násobí dvěma. Nevýhodou je prudký pokles odpisů a nenulová zůstatková cena, která je odepsána v posledním roce jako součást odpisu. V příloze č. 5 je vyřešen příklad.

$$\text{Základní \%} = 2 \cdot \frac{100 \%}{n} \quad (3.4)$$

$$\text{Odpis} = \text{základní \%} \cdot ZH \quad (3.5)$$

kde n doba použitelnosti a ZH zůstatková hodnota.

b) Metoda SYD – metoda sumace čísel

Druhá nejčastěji používaná zrychlená metoda odepisování. Metoda sumace čísel je založena na klesající odpisové sazbě a konstantní odepsatelné částce. V příloze č. 6 je vypočten příklad.

$$\text{Odpis} = \frac{m}{r} (PC - Z) \quad (3.6)$$

¹⁵ Krupová (2005), s. 241.

kde m je zbývajících počet let životnosti, r suma roků životnosti, PC pořizovací cena a Z zbytková hodnota.

3.2.3 Odúčtování

Pozemky, budovy a zařízení lze odúčtovat při vyřazení (prodej, likvidace) nebo pokud se u těchto aktiv nepředpokládá budoucí ekonomický užitek. Výsledek z vyřazení aktiva musí být zachycen jako zisk nebo ztráta a ovlivní hospodářský výsledek.

3.2.4 Zveřejňování

Pro každou třídu by měly být v účetní závěrce zveřejněny

- informace z oblasti oceňování pro každou třídu dlouhodobých aktiv k používání,
 - oceňovací báze pro určení brutto účetní hodnoty položek,
 - použité metody odepisování, doby použitelnosti, odpisové sazby,
 - celkové změny aktiv za účetní období,
- informace o omezení vlastnických práv a
- informace týkající se pořizování a obnovy dlouhodobých aktiv
 - zásady používané pro odhad nákladů na obnovu pozemků, budov a zařízení,
 - nedokončené investice a
 - závazky vzniklé z titulu pořízení tohoto majetku. [1]

V souladu s IAS 8 se musí zveřejnit povaha a účinek změn účetních odhadů mající vliv na běžné období. Jde hlavně o změny v odhadech

- zbytkové hodnoty,
- doby použitelnosti a
- změny metody odpisování. [7]

Jestliže účetní jednotka, využila přeceňovací model, musí zveřejnit tyto informace

- datum, kdy došlo k přecenění,
- pokud provedl ocenění nezávislý znalec,
- metodu použitou při určování reálných hodnot položek a
- zůstatek fondu z přecenění. [7]

3.3 IAS 40 – Investice do nemovitostí

V roce 2000 IAS 40 – Investice do nemovitostí nahradil standard IAS 25 – Účtování investic. V roce 2001 standard IAS 40 nabyl účinnosti. Průběžně byl novelizován obsah a terminologie v souladu s ostatními mezinárodními standardy. Poslední novelizace proběhla na základě Nařízení Komise (ES) č. 70/2009 ze dne 23. ledna 2009.

Tento standard vymezuje definici investiční nemovitosti, zabývá se účtováním, oceněním, převodem a vyřazením investiční nemovitosti. Investicí do nemovitosti je budova, část budovy nebo pozemek držený vlastníkem nebo nájemcem na základě finančního leasingu za účelem dosažení výnosů z nájemného, kapitálového zhodnocení nebo obojího. Investice do nemovitosti jsou rozeznány a vykazovány, pokud v budoucnu přinesou ekonomický užitek a jsou spolehlivě oceněny.

Nemovitost držená nájemcem podle operativního leasingu může být brána jako investice do nemovitostí pokud vyhovuje definici a nájemce dané aktivum oceňuje reálnou hodnotou. Jestliže je tento způsob klasifikace použit u jedné nemovitosti držené na základě operativního leasingu, musí být všechny nemovitosti brané jako investiční nemovitost, oceněny reálnou hodnotou. [3]

Standard umožňuje, aby část nemovitosti byla využívána vlastníkem a část byla určena k pronájmu nebo ke kapitálovému zhodnocení. Účetní jednotka vykazuje nemovitost odděleně, jestliže je možné prodat nebo pronajímat v rámci finančního leasingu části nemovitosti odděleně. Pokud oddělení není možné, nemovitost se zařadí do IAS 40 jen v případě, když část využívaná vlastníkem je zanedbatelná.

Poskytují-li se doplňkové služby (např. požární dozor, provoz vrátnice atd.), lze pronajatou nemovitost brát jako investici pouze v případě, kdy tyto doplňkové služby nejsou významnou součástí hodnoty smlouvy.

Tento standard neřeší otázky, kterými se zabývá IAS 17 – Leasingy. Jedná se zejména o klasifikaci leasingu, účetní zachycení výnosů z leasingu, oceňování prospěchu z užívání

majetku pronajatého na operativní leasing, oceňování čisté investice od pronajímatele, účetní zobrazení zpětných leasingů, povinnosti zveřejňování finančního a operativního leasingu.

Investicí do nemovitosti nejsou:

- nemovitosti držené pro účely výroby, dodávky výrobků, zboží a služeb (IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení),
- nemovitosti určené pro administrativní účely (IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení),
- nemovitost držená z důvodu prodeje v rámci běžného chodu společnosti, nemovitost, která je pro prodej stavěna nebo připravována (řeší IAS 2 – Zásoby),
- nemovitost pořízena za účelem prodeje (IFRS 5 - Aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti),
- nemovitost stavěná nebo rekonstruovaná na základě požadavku třetí strany (řeší IAS 11 – Stavební smlouvy),
- nemovitost užívaná vlastníkem, včetně nemovitostí, které jsou drženy k užívání v budoucnu (řeší IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení),
- nemovitosti, které jsou stavěny nebo vyvíjeny, aby se z nich v budoucnu staly investice do nemovitostí (do doby dokončení IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, po dokončení se jedná o IAS 40),
- biologická aktiva související se zemědělskou činností (zabývá se IAS 41 – Zemědělství) a
- těžební práva a průzkum nerostů, zásoby nerostných surovin jako ropy, zemního plynu a jiné neobnovitelné zdroje, vymezené v IFRS 6 – Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů. [1]

Příkladem investice do nemovitostí může být např. pozemek držený za účelem dlouhodobého kapitálového zhodnocení namísto krátkodobého prodeje v rámci běžné činnosti nebo takový pozemek, který je držen za účelem blíže neurčeného použití v budoucnu. Pronajme-li účetní jednotka budovu, kterou vlastní nebo budovu neobsazenou, bude tato budova rovněž investicí do nemovitostí. [3]

Nemovitosti držené za účelem příjmu nájemného mohou podnikem být vlastněné, pronajaté na operativní leasing¹⁶ nebo pronajaté na finanční leasing¹⁷.

3.3.1 Oceňování

Při prvotním účtování je nemovitost zachycena na bázi pořizovacích nákladů. Nemovitost může být pořízena nákupem, vlastní činností, leasingem, směnou nebo převodem z jiných skupin aktiv. Pro oceňování v průběhu držení nemovitosti se preferuje model přecenění, a to vždy výsledkově, před modelem pořizovací ceny.

3.3.1.1 Oceňování při pořízení

Při pořízení nemovitosti nákupem jsou pořizovacími náklady kupní cena nemovitosti a veškeré vedlejší náklady na pořízení nemovitosti, například daň z nemovitosti. Do pořizovací ceny se nezahrnou náklady, které nejsou nutné k uvedení nemovitosti do provozu, jako je například rekonstrukce nemovitosti a neobvyklé ztráty v průběhu výstavby.

Nemovitost pořízená ve vlastní režii se oceňuje vlastními náklady vynaloženými na pořízení nemovitosti k datu dokončení. Do tohoto okamžiku je investice sledována a oceňována podle IAS 16. [1]

Nemovitost pořízena prostřednictvím leasingu je oceněna v souladu s IAS 17 – Leasingy, který požaduje porovnání reálné hodnoty a minimální hodnoty leasingových plateb a volí nižší hodnotu. [1]

V případě převodů z jiných skupin aktiv nepředstavuje žádnou změnu v ocenění majetku, jestliže společnost používá model pořizovací ceny. Pokud účetní jednotka použije pro ocenění nemovitosti model fair value, musí aktivum přecenit ke dni převodu na fair value. Rozdíl mezi účetní hodnotou a fair value se musí zaúčtovat v souladu s požadavky standardu

¹⁶ V souladu s IAS 17 – Leasingy je nemovitost evidována v aktivech nájemce a nájemce účtuje jen o platbách nájemného. IAS 40 dává nájemci možnost si vykázat budoucí očekávaný užitek z najaté nemovitosti v rozvaze, pokud se jedná o dlouhodobý pronájem. Jestliže nájemce ocení nemovitost modelem fair value, může nájemce, který ji dále pronajímá, nemovitost vykázat v aktivech a také zachytit dlouhodobý závazek v pasivech.

¹⁷ Nemovitost je u nájemce vykazována v rámci aktiv a pronajímatel eviduje dlouhodobou pohledávku z finančního leasingu vůči nájemci.

v závislosti na podmínkách převodu. Jedná-li se o majetek klasifikovaný jako dlouhodobá hmotná aktiva podle IAS 16 a podmínkou převodu je ukončení užívání nemovitosti vlastníkem nebo zahájení operativního leasingu, snížení účetní hodnoty je uznáno jako náklad (po případném vyčerpání dříve vzniklého Fondu z přecenění) a zvýšení účetní hodnoty je uznáno jako výnos jen do výše případného předchozího snížení hodnoty aktiva podle IAS 16, zbývající část zvýšení hodnoty je zachycena ve prospěch vlastního kapitálu a při vyřazení aktiva převedena do nerozděleného zisku. V případě ukončení stavby se ocenění nezmění. Pokud jde o převod ze skupin zásob upravené IAS 2 – zásoby prostřednictvím operativního leasingu, výsledek z přecenění na fair value se vypořádá do výsledků hospodaření. [1]

3.3.1.2 Ocenění v průběhu držení

Podnik si zvolí jeden ze dvou modelů ocenění a ten pak používá u ocenění všech investic do nemovitostí. Preferuje se model fair value před modelem oceňování historickou cenou, neboť má vyšší vypovídací schopnost.

3.3.1.2.1 Model oceňování historickou cenou

Zvolí-li podnik model oceňování vlastními náklady, oceňuje investice do nemovitostí na úrovni pořizovacích nákladů. Investice z nemovitostí jsou odpisovány a vykazovány v hodnotě snížené o oprávky a kumulovanou ztrátu ze snížení hodnoty.

3.3.1.2.2 Model fair value

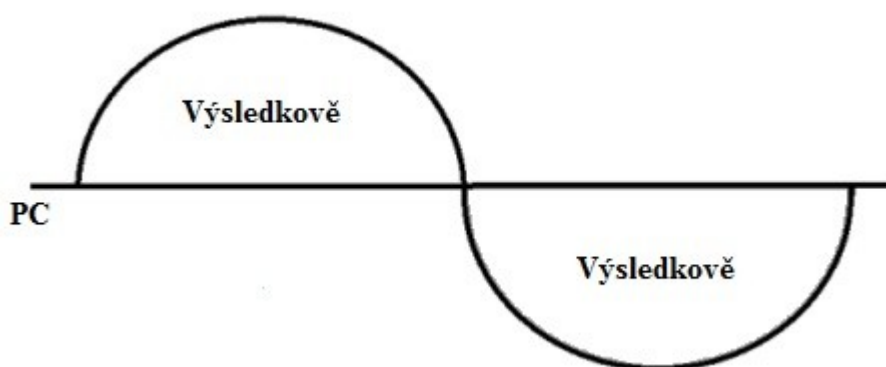
Účetní jednotka, využívající model fair value, oceňuje veškeré investiční nemovitosti tržní cenou, která není snížena o vedlejší náklady, které vznikají při prodeji nebo vyřazení. Investice do nemovitosti oceněné modelem reálné hodnoty se neodepisují, protože odrážejí změny hodnoty investice. Zisky a ztráty ze změny reálné hodnoty se zachycují do hospodářského výsledku v období, ve kterém tyto změny vznikly.

Tento model vychází z aktuálních tržních podmínek k rozvahovému dni. Nesmí zachycovat budoucí očekávání a ani vycházet z tržní ceny, která není aktuální. Nejprůkaznější informace nám poskytují aktuální ceny na aktivním trhu s podobnými nemovitostmi nebo

nemovitostmi ve stejné lokalitě. Nejsou-li ceny aktivního trhu k dispozici, může podnik stanovit reálnou hodnotu pomocí:

- běžných cen na aktivním trhu s nemovitostmi rozdílné povahy, stavu nebo lokality, upravenými tak, aby zohlednily odlišnosti,
- předcházejících cen neaktivního trhu, kde se vezmou v úvahu všechny změny ekonomických podmínek, ke kterým došlo od data operací uskutečněných za tyto ceny a
- ocenění investice současnou hodnotou budoucích čistých peněžních toků. [1]

Graf 3.3 Modelu fair value



Zdroj: Strouhal Jiří a kolektiv. *Účetnictví 2011 - Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 798 str. ISBN 978-80-251-3389-7

3.3.2 Vyřazení investice do nemovitosti

Investice do nemovitosti se přestává vykazovat v případě vyřazení investice z důvodu prodeje, poskytnutí k finančnímu leasingu nebo likvidace, pokud se neočekávají žádné budoucí ekonomické užítky. Zisky nebo ztráty vzniklé vyřazením investice do nemovitosti jsou určeny jako rozdíl hodnoty vykazované v účetnictví a čistým výtěžkem z vyřazení. Vykazují se výsledkově v období, ve kterém došlo k vyřazení. Odškodnění třetí stranou za vyřazení investice z důvodu poškození nebo ztráty se vykáže ve výkazu zisku a ztráty v okamžiku, kdy se tato vyrovnání stanou pohledávkou.

V IAS 40 jsou rovněž upraveny podmínky převodu z investice do nemovitostí do jiných skupin aktiv. Zároveň jsou i stanovena pravidla pro ocenění. Při zahájení užívání nemovitosti vlastníkem se investice převádí do skupiny dlouhodobých hmotných aktiv,

upravených podle IAS 16 a reálná hodnota k datu převodu je brána za pořizovací cenu. Do skupiny zásob IAS 2 se investice převede, jestliže se prokazatelně zahájí kroky směřující k prodeji a reálná hodnota k datu převodu je považována za pořizovací cenu. Splní-li se podmínky pro zařazení mezi aktiva držena k prodeji, která upravuje IFRS 5, aktivum se přecení v souladu tímto standardem. [1]

3.3.3 Zveřejňování

Z důvodu vlivu investic do nemovitostí na hospodářský výsledek zveřejní účetní jednotka odděleně přijaté nájemné z investic do nemovitostí a přímé provozní náklady vzniklé z investic do nemovitostí

Účetní jednotka zveřejní:

- použitý oceňovací model,
- metody a významné předpoklady použité při určování reálné hodnoty,
- do jaké míry je ocenění reálnou hodnotou investice do nemovitosti provedeno nezávislým znalcem,
- výše omezení realizovatelnosti investice do nemovitosti,
- smluvní závazky k nákupu, výstavbě nebo rekonstrukci investice do nemovitosti, případně jejím úpravám, údržbě či rozšiřování a
- částky vykázané ve výsledovce pro:
 - nájemné z investice do nemovitostí,
 - přímé provozní náklady vzniklé z investice do nemovitostí, která generovala nájemné v průběhu období a
 - přímé provozní náklady vzniklé z investice do nemovitostí, která negenerovala nájemné v průběhu období. [16]

Účetní jednotka využívající model fair value zveřejňuje:

- zvýšení hodnoty investic, s odděleným zveřejněním těch přírůstků, které pocházejí z nákupů a těch, které jsou důsledkem aktivace následných výdajů,
- přírůstky pocházející z akvizic prostřednictvím podnikových kombinací,
- pozbytí,
- čisté zisky nebo ztráty ze změn fair value,

- převody do zásob či vlastníkem užívaných nemovitostí a naopak převody z těchto skupin aktiv do investic do nemovitostí. [1]

Při použití modelu oceňování pořizovací cenou podnik navíc zveřejní:

- použitou metodu odpisování;
- doby použitelnosti nebo používané odpisové sazby;
- brutto účetní hodnotu a oprávky na začátku a ke konci období;
- rozpis účetní hodnoty investice do nemovitosti k začátku a konci vykazovaného období s tím, že uvedou:
 - přírůstky investic,
 - vyřazení,
 - odpisy,
 - částku vykázané ztráty ze snížení hodnoty aktiv a částku, o kterou bylo dříve provedené snížení hodnoty rozpuštěno, v průběhu období podle IAS 36,
 - čisté kurzové rozdíly vznikající z přepočtu účetní závěrky do jiné měny vykazování,
 - převody do a ze zásob a vlastníkem užívaných nemovitostí,
- reálnou hodnotu investice do nemovitosti. [7]

3.4 IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti

Standard IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti je platný od 1.1.2005. Tento standard nahradil IAS 35 – Ukončované činnosti. Upravil účetní zobrazení ukončovaných činností a rozšířil předmět úpravy o problematiku zachycení aktiv vytáhnutých z používání a určených k prodeji, které byly původně upraveny v IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. 1.1.2010 vstoupila v platnost revize z dubna 2009, týkající se zveřejňování informací o dlouhodobých aktivech klasifikovaných jako aktiva držená k prodeji nebo ukončené činnosti.

Tento standard vymezuje definici dlouhodobých aktiv držených k prodeji a ukončované činnosti, jejich ocenění a zveřejnění. Cílem je oddělené vykazování aktiv držených podnikem k prodeji v rozvaze a oddělené vykazování výsledků ukončovaných činností ve výsledovce. Předmětem standardu jsou dlouhodobá aktiva, která jsou držena

za účelem prodeje, nikoliv určená k používání. Mohou to být aktiva, která byla zakoupena za účelem dalšího prodeje, ale i aktiva, která byla dříve používána.

Z působnosti standardu jsou vyloučena:

- finanční aktiva vymezena v IAS 39 – Finanční nástroje,
- investice do nemovitostí, které jsou upraveny IAS 40 – Investice do nemovitostí,
- dlouhodobá biologická aktiva používána v zemědělství podle IAS 41 – Zemědělství,
- odložené daňové pohledávky vymezeny v IAS 12 – Daně ze zisku,
- aktiva vyplývající ze zaměstnaneckých požitků, upraveno v IAS 19 – Zaměstnanecké požitky a
- aktiva vzniklá z pojistných smluv, viz IFRS 4 – Pojistné smlouvy. [1]

K prodeji může být určeno jedno aktivum nebo celá vyřazovaná skupina aktiv, která může být peněžitou jednotkou¹⁸ nebo skupinou peněžních jednotek. [1]

3.4.1 Klasifikace aktiv určených k prodeji

Účetní jednotka klasifikuje aktiva nebo skupinu aktiv, jako určená k prodeji, pokud:

- užitek očekávaný z aktiva bude dosažen prodejem, nikoliv dalším používáním,
- jsou aktiva k dispozici pro prodej,
- je vysoce pravděpodobný prodej,
- management firmy musí provádět kroky směřující k prodeji aktiva a
- by měl být prodej ukončen do jednoho roku.

Pokud se prodej neuskuteční do jednoho roku, kvůli zpoždění prodeje způsobené okolnostmi, které účetní jednotka nemohla ovlivnit, může být aktivum klasifikováno a drženo jako aktivum určené k prodeji.

Standard používá pojem „ukončovaná činnost“, v případě vyřazení aktiva i k ukončení činnosti, ke kterému bylo aktivum využíváno. Výsledky se již nebudou opakovat a proto je potřebné je odděleně vykazovat ve výsledovce.

¹⁸ Peněžní jednotka je nejmenší zjištěitelná skupina aktiv vytvářející peněžní toky ze stálého užívání, které jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv nebo skupin aktiv.

Ukončovaná činnost je součástí jednotky, která byla vyřazena nebo klasifikována jako držená k prodeji a

- představuje samostatný hlavní obor nebo územní oblast činnosti,
- je součástí jednoho koordinovaného plánu vyřadit samostatný hlavní obor nebo územní oblast činnosti a
- je dceřiným podnikem pořízeným výhradně s úmyslem prodeje. [3]

3.4.2 Oceňování

Účetní jednotka ocení dlouhodobé aktivum nebo skupinu aktiv určené k prodeji v souladu se zásadou opatrnosti účetní hodnotou nebo reálnou hodnotou sniženou o náklady na prodej¹⁹, pokud je nižší než účetní hodnota. Jedná se o princip nižší ze dvou hodnot.

U počátečního ocenění se vychází z účetní hodnoty, kterou byla oceněna vyřazená aktiva před jejich zařazením mezi aktiva držená k prodeji. Tato hodnota se porovnává s reálnou hodnotou sniženou o náklady prodeje. Jestliže je fair value snižená o náklady prodeje nižší, dojde ke snížení hodnoty aktiva určeného k prodeji. Pokud bylo aktivum získáno v rámci podnikové kombinace, bude oceněno ve fair value snižené o náklady prodeje. [1]

Očekává-li se, že k prodeji dojde za více než jeden rok, prodejní náklady budou při ocenění odečteny v diskontované hodnotě. Aktiva držená k prodeji se neodepisují. Ocenění aktiva se bude dále snižovat za nezměněných podmínek o časově příslušný úrok související s prodejními náklady. Ztráta ze snížené hodnoty²⁰ se účtuje výsledkově. Ocenění aktiv se při zvyšování fair value snižené o náklady prodeje v dalších obdobích nesmí zpětně zvýšit nad úroveň původně vykázaného snížení hodnoty. [1]

Pokud se účetní jednotka rozhodne vyřazené aktivum dále používat, musí přestat aktivum klasifikovat jako aktivum držené k prodeji podle IFRS 5 a musí jej zařadit do aktiv

¹⁹ Náklady na prodej (Costs to sell) jsou přírůstkové náklady, které se přímo vztahují k vyřazení aktiva, kromě nákladů na financování a nákladů na daň ze zisku.

²⁰ Ztráta ze snížení hodnoty (An impairment loss) je částka, o kterou účetní hodnota aktiva převyšuje jeho zpětně ziskatelnou částku.

v souladu s jeho způsobem užití (např. jako dlouhodobý hmotný majetek k užívání podle IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení nebo jako investice do nemovitosti podle IAS 38 – Investice do nemovitosti). Jednotka ocení toto aktivum v nižší z těchto hodnot:

- původní účetní hodnoty, ve které bylo aktivum evidováno před vyřazením z používání, upraveno o odpisy a amortizaci, které by byly uznány, kdyby aktivum nebylo vyřazeno a odpisování přerušeno
- zpětně ziskatelnou částkou²¹ stanovenou k datu přechodu aktiva mezi aktiva k používání. [1]

3.4.3 Zveřejňování

Účetní jednotka je povinna zveřejnit informace, které umožní uživatelům účetní závěrky zhodnotit finanční dopady ukončovaných činností a vyřazování dlouhodobých aktiv.

3.4.3.1 Zveřejnění týkající se ukončovaných činností

Účetní jednotka je minimálně povinna odděleně zveřejnit ve výsledovce

- hospodářský výsledek ukončovaných činností po zdanění,
- případnou ztrátu či zisk z přecenění vyřazovaných aktiv na fair value sníženou o náklady prodeje po zdanění a
- zveřejnit informace o výši odložené daně. [1]

Ve výsledovce nebo v komentáři k účetním výkazům o ukončovaných činnostech musí účetní jednotka zveřejnit

- výnosy a náklady z ukončovaných činností, vzniklý hospodářský výsledek a vyčíslení souvisejících dopadů a
- ztrátu ze snížení hodnoty na fair value sníženou o náklady prodeje nebo zisk ze zpětného zvýšení fair value, před zdaněním včetně částky související daně. [1]

²¹ Zpětně ziskatelná částka (Recoverable amount) je vyšší hodnota z reálné hodnoty aktiva snížené o prodejní náklady a jeho hodnoty z užívání. Hodnota z užívání (Value in use) představuje současnou hodnotu odhadovaných budoucích peněžních toků očekávaných z pokračujícího užívání aktiva a jeho vyřazení na konci jeho doby životnosti.

Účetní jednotka zveřejní odděleně peněžní toky z ukončované činnosti v členění na provozní, finanční a investiční v cashflow nebo v komentáři k účetním výkazům. Musí být zabezpečena srovnatelnost údajů s minulým obdobím.

3.4.3.2 Zveřejnění týkající se aktiv držených k prodeji

Aktiva držená za účelem prodeje jsou vykazována v samostatných položkách, odděleně od ostatních aktiv a pasiv v rozvaze. Kategorie aktiv určených k prodeji jsou uvedeny přímo v rozvaze nebo v komentáři k účetním výkazům. Jedná-li se o dceřinou společnost zakoupenou z důvodu prodeje, toto zveřejnění se nevyžaduje, protože informace jsou obsaženy v účetních výkazech dceřiné společnosti.

Ztráta z přecenění aktiv držených k prodeji na fair value sníženou o náklady prodeje nebo zisk ze zpětného zvýšení jejich hodnoty je zahrnuto do výsledku hospodaření z pokračující činnosti.

Účetní jednotka je povinna u všech aktiv držených k prodeji zveřejňovat

- popis dlouhodobého aktiva,
- popis okolností uskutečněného prodeje či vyřazení z používání,
- zisk nebo ztrátu, která vznikla z důvodu přecenění aktiva a
- segment, do kterého vykazované aktivum patří, pokud je to možné. [1]

4 Komparace odlišností při vykazování majetku v rozvaze

V této kapitole jsou uvedeny odlišnosti dlouhodobého hmotného majetku při vykazování podle Mezinárodních účetních standardů a českých účetních předpisů. Dále tato kapitola obsahuje praktické příklady z praxe a jejich komparaci při vykazování majetku z pohledu Mezinárodních účetních standardů a českých účetních předpisů v podniku, zabývajícím se výrobou plastových dílů s využitím v automobilovém průmyslu. Společnost, která poskytla informace o dlouhodobém hmotném majetku, si nepřeje být jmenována. Pro účely bakalářské práce je označena jako společnost ABC, s. r. o.

V bakalářské práci jsou vybrány tři typy dlouhodobého hmotného majetku, které budou účtovány a vykázány podle českých účetních předpisů a Mezinárodních účetních standardů. Pro účtování se používají čísla účtů podle směrné účtové osnovy, která je uvedena v příloze č. 7. Struktura níže uvedených příkladů vychází z literatury Mezinárodní standardy účetního výkaznictví od autorky Lenky Krupové.

4.1 Srovnání IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení s ČÚP

Cílem tohoto standardu je řešit otázky majetku, který podle české legislativy patří do oblasti dlouhodobého hmotného majetku.

V České republice se významné náhradní díly zachycují vždy jako zásoby, neodepisují se a zahrnují se do nákladů při jejich spotřebě. Zatímco podle Mezinárodních účetních standardů je lze za určitých podmínek²² zachytit jako IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení a dochází k jejich odpisování.

Do pořizovací ceny se podle české legislativy nezahrnují náklady na uvedení místa do původního stavu. Naopak zůstatková cena vyřazených staveb, které byly vyřazeny v důsledku nové výstavby, je zahrnuta do pořizovací ceny nové výstavby.

²² Náhradní díly a servisní zařízení se zachycují jako IAS 16, pokud se jedná o významné náhradní díly, součásti zařízení a očekává se, že budou používány déle než jeden rok.

České účetní předpisy neumožňují použití přeceňovacího modelu, nýbrž používají model pořizovací ceny, kdy ztráta ze snížení hodnoty se zachycuje tvorbou opravné položky nebo mimořádným odpisem.

Pro odpisy podle IAS 16 je důležité stanovení doby použitelnosti aktiva. Účetní jednotka si uvědomuje, které faktory musí brát v úvahu při stanovení odpisů. Zatímco podle české legislativy se odpisy často stanovují podle zákona o daních z příjmů, kde je pro jednotlivé skupiny dlouhodobého majetku stanovena minimální doba odpisování. Tato doba vždy nemusí odpovídat podmínkám užívání aktiva v podniku, což může vést k vykazování nižších nebo vyšších odpisů, než které by byly ekonomicky přiměřené. [1]

4.1.1 Vstřikovací lis – aplikace IAS 16

Společnost ABC, s. r. o. si 14. dubna 2009 pořídila Vstřikovací lis za 29 005 728 Kč s dobou životnosti 4 roky. Součástí lisu je robot za 8 428 878 Kč, jehož doba životnosti je 2 roky. V dubnu 2011 proběhne výměna robota.

4.1.1.1 Vykazování podle IAS/IFRS

Podnik používá vstřikovací lis k výrobě a bude ho využívat déle než jedno účetní období. Dané aktivum tedy splňuje podmínky pro zařazení do standardu a může se vykazovat podle IAS 16.

Vstřikovací lis se rozdělí na dvě části (robota a zbylou část vstřikovacího lisu), která se bude odpisovat odděleně, jedná se o tzv. komponentní odpisování. Společnost provádí odpisy rovnoměrnou metodou. V tabulce č. 4.1 je uvedeno zaúčtování.

$$\text{Výše ročního odpisu robota} = \frac{PC}{n} = \frac{8\,428\,878}{2} = 4\,214\,439 \text{ Kč}$$

$$\text{Výše ročního odpisu zbytku vstřikovacího lisu} = \frac{PC}{n} = \frac{20\,576\,850}{4} = 5\,144\,213 \text{ Kč}$$

Tab. 4.1 Vykázání vstřikovacího lisu podle IAS 16

Účetní operace	Částka	MD	D	Účetní hodnota
2009				
Přijatá faktura za vstřikovací lis	29 005 728 Kč	DHM	ZÁV	
Roční odpis - Vstřikovací lis	5 144 213 Kč	ODP	OPR	15 432 637 Kč
Roční odpis - Robot	4 214 439 Kč	ODP	OPR	4 214 439 Kč
2010				
Roční odpis - Vstřikovací lis	5 144 213 Kč	ODP	OPR	10 288 424 Kč
Roční odpis - Robot	4 214 439 Kč	ODP	OPR	0 Kč
2011				
Roční odpis – Vstřikovací lis	5 144 213 Kč	ODP	OPR	5 144 211 Kč
Roční odpis – Robot	4 214 439 Kč	ODP	OPR	4 214 439 Kč
2012				
Roční odpis – Vstřikovací lis	5 144 211 Kč	ODP	OPR	0 Kč
Roční odpis - Robot	4 214 439 Kč	ODP	OPR	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování.

4.1.1.2 Vykázání podle ČÚP

Společnost má ve svých vnitřních předpisech stanoveno, že za dlouhodobý hmotný majetek se považuje majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok a jeho pořizovací cena je vyšší než 40 000 Kč. Vstřikovací lis splňuje obě tyto podmínky a můžeme ho vykazovat podle českých účetních předpisů jako dlouhodobý hmotný majetek.

Společnost nevyužije možnost komponentního odpisování, které je v české legislativě povoleno od 1. ledna 2010. Vstřikovací lis se bude odpisovat jako celek po dobu 4 let. Společnost bude po dobu dvou let vytvářet rezervu na výměnu robota. Společnost ukládá vytvořenou rezervu na opravu dlouhodobého hmotného majetku na speciální účet v bance a používá analytickou evidenci – účet 221.1. Po uplynutí doby životnosti vstřikovací lis vyřadí. Zaúčtování je uvedeno v tabulce č. 4.2.

$$\text{Roční odpis vstřikovacího lisu} = \frac{VC}{t} = \frac{29\,005\,728}{4} = 7\,251\,432 \text{ Kč}$$

Tab. 4.2 Vykázání vstřikovacího lisu podle ČÚP

Účetní operace	Částka	MD	D	Účetní hodnota
2009				
Přijatá faktura za vstřikovací lis	29 005 728 Kč	042	321	
Zařazení do užívání	29 005 728 Kč	022	042	
Roční odpis - Vstřikovací lis	7 215 432 Kč	551	082	21 790 296 Kč
Tvorba rezervy	4 214 439 Kč	552	451	
Převedení rezervy na speciální účet	4 214 439 Kč	221.1	221	
2010				
Roční odpis – Vstřikovací lis	7 215 432 Kč	551	082	14 574 864 Kč
Tvorba rezervy	4 214 439 Kč	552	451	
Převedení rezervy na speciální účet	4 214 439 Kč	221.1	221	
2011				
Přijatá faktura na výměnu robota	8 428 878 Kč	511	321	
Čerpání rezervy	8 428 878 Kč	451	552	
Úhrada faktury	8 428 878 Kč	321	221.1	
Roční odpis – Vstřikovací lis	7 215 432 Kč	551	082	7 359 432 Kč
2012				
Roční odpis – Vstřikovací lis	7 215 432 Kč	551	082	0 Kč
Vyřazení vstřikovacího lisu	29 005 728 Kč	082	022	29 005 728 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování.

4.1.1.3 Srovnání

V tabulce č. 4.3 jsou uvedeny rozdíly v nákladech a jejich dopad na hospodářský výsledek společnosti. Tyto odlišnosti vyplývají z rozdílů vykazování dlouhodobého hmotného majetku podle Mezinárodních účetních standardů a českých účetních předpisů.

Tab. 4.3 Srovnání IAS 16 a ČÚP v jednotlivých letech a jejich vliv na VH

	2009	2010	2011	2012
IAS 16	- 9 358 652 Kč	- 9 358 652 Kč	- 9 358 652 Kč	- 9 358 650 Kč
ČÚP	- 11 429 871 Kč	-11 429 871 Kč	- 7 215 432 Kč	- 7 215 432 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování.

Z výše uvedené tabulky jsou zřejmé rozdíly mezi vykazováním majetku podle Mezinárodních účetních standardů a českých účetních standardů.

Podle Mezinárodních účetních standardů byl vstřikovací lis odpisován komponentním způsobem. Po uběhnutí dvou let, byl robot zcela odepsán, vyměněn za nový a opět odpisován. Proto po celou dobu životnosti byl odpis ve stejné výši 9 358 652 Kč. Podle české legislativy byl vstřikovací lis odpisován jako celek. Rovnoměrné odpisy činily po celou dobu odpisování

7 215 432 Kč. Z toho vyplývá, že byly nižší než u Mezinárodních účetních standardů. Podle české legislativy může společnost vytvářet rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku, společnost této možnosti využila, a proto se zvýšily náklady o 4 214 439 Kč v prvních dvou letech. V roce 2011 klesly náklady, protože společnost náklady spojené s výměnou robota hradila z vytvořené rezervy. Veškeré tyto náklady snižují výsledek hospodaření a tím i daň z příjmů.

Z toho vyplývá, že náklady jsou podle Mezinárodních účetních standardů rozděleny rovnoměrněji a snaží se vyloučit nadhodnocení nebo podhodnocení majetku. Od 1.1.2010 mohou účetní jednotky rovněž využívat komponentní odpisování a tím se česká legislativa o něco přiblížila k mezinárodní legislativě. Pokud účetní jednotky využijí komponentní odpisování, netvoří už rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku, protože by byly tyto náklady dané dvakrát do nákladů, došlo by ke zdvojení nákladů. Komponenta se promítne do nákladů prostřednictvím odpisů.

4.2 Srovnání IAS 40 – Investice do nemovitosti s ČÚP

V právní úpravě účetnictví České republiky není problematika investic do nemovitosti upravena. Majetek je klasifikován jako běžný dlouhodobý hmotný majetek a platí pro něj stejná pravidla pro vykazování, oceňování a odpisování dlouhodobého hmotného majetku.

České účetní předpisy neumožňují ocenit investice do nemovitosti ve fair value k rozvahovému dni, proto dochází ke snížení vypovídací schopnosti účetní závěrky, protože neinformuje uživatele o změnách hodnoty této skupiny. Naopak Mezinárodní účetní standardy oceňují investice do nemovitosti reálnou hodnotou a účetní závěrka má vyšší vypovídací schopnost.

Investice do nemovitosti držená k pronájmu je podle českých účetních standardů součástí dlouhodobého hmotného majetku, a proto je přijaté nájemné účtováno do výsledků ostatních podnikových činností a není ve výkazu zisku a ztráty odlišeno.

4.2.1 Skladovací hala – aplikace IAS 40

Společnost ABC, s. r. o. koupila v září 2010 novou skladovací halu, kterou se rozhodla pronajímat. Její pořizovací cena činí 9 611 865 Kč a doba životnosti byla stanovena na 25 let. Společnost si stanovila nájemné ve výši 500 000 Kč. Odpisování zahájili v říjnu 2010.

4.2.1.1 Vykazování podle IAS/IFRS

Předpokládá se, že skladovací hala přinese společnosti ekonomický užitek a její pořizovací cena je spolehlivě určená. Společnost se rozhodla, že tuto budovu bude pronajímat, vytváří si tedy peněžní příjmy, které nejsou závislé na ostatních aktivech, které podnik vlastní. Skladovací hala splňuje podmínky pro zařazení do IAS 40 a může být vykazována podle tohoto standardu.

Tento standard preferuje oceňování investice do nemovitosti reálnou hodnotou před oceňováním pořizovací cenou sníženou o oprávky a případnou kumulovanou ztrátu ze snížení hodnoty.

Na základě doporučení standardu je skladovací hala vykázána v přecenění na reálnou hodnotu. Tento model vychází z aktuálních tržních podmínek k rozvahovému dni. Nejprůkaznější informace nám poskytují aktuální ceny na aktivním trhu s podobnými nemovitostmi nebo nemovitostmi ve stejné lokalitě. Nezávislý znalec stanovil reálnou hodnotu této budovy k 31. 12. 2010 na částku 10 000 000 Kč, na konci roku 2011 byla stejným způsobem stanovena na částku 9 500 000 Kč.

Investice do nemovitosti oceněné podle modelu fair value se již neodpisují, neboť odráží změny hodnoty investice, její případné snížení nebo zvýšení. Zisky a ztráty vyplývající ze změny reálné hodnoty se zachycují do hospodářského výsledku v období, kdy tyto změny nastaly. Pokud by se společnost rozhodla, že bude nemovitost využívat, převede ji do IAS 16 a bude ji odpisovat. V tabulce č. 4.4 je uvedeno zachycení podle IAS 40.

Tab. 4.4 Vykázání skladovací haly podle IAS 40

Účetní operace	Částka	MD	D
2010			
Přijatá faktura - nákup investice do nemovitosti	9 611 865 Kč	POŘ	ZÁV
Zařazení investice do nemovitosti	9 611 865 Kč	INV	POŘ
Zaplacení faktury z bankovního účtu	9 611 865 Kč	ZÁV	BÚ
Přecenění na reálnou hodnotu k 31. 12. 2010 Zvýšení ocenění investice do nemovitosti	388 135 Kč	INV	VÝN
2011			
Přecenění na reálnou hodnotu k 31. 12. 2011 Snížení ocenění investice do nemovitosti	500 000 Kč	NÁK	INV

Zdroj: Vlastní zpracování.

4.2.1.2 Vykazování podle ČÚP

Jelikož podle české legislativy nejsou investice do majetku rozlišeny, bere se tento majetek jako klasický dlouhodobý hmotný majetek. České účetní předpisy neumožňují přeceňovat investice do nemovitostí na reálnou hodnotu, a proto se bude tento majetek odpisovat.

Společnost odpisuje majetek účetními rovnoměrnými odpisy, metodou časovou. Roční odpis činí 384 475 Kč. V tabulce č. 4.5 je uvedeno vykázání podle českých účetních předpisů.

$$\text{Roční odpis} = \frac{VC}{t} = \frac{9\,611\,865}{25} = 384\,475 \text{ Kč}$$

Tab. 4.5 Vykázání podle ČÚP

Účetní operace	Částka	MD	D	Zůstatková cena
2010				
Přijatá faktura za skladovací halu	9 611 865 Kč	042	321	
Zařazení do užívání	9 611 865 Kč	021	042	
Zaplacení faktury z bankovního účtu	9 611 865 Kč	321	221	
Roční odpis	384 475 Kč	551	081	9 227 390 Kč
2011				
Roční odpis	384 475 Kč	551	081	8 842 915 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování.

4.2.1.3 Srovnání

V tabulce č. 4.6 jsou uvedeny rozdíly ve vykazování investice do nemovitosti podle Mezinárodních účetních standardů a českých účetních standardů.

Tab. 4.6 Srovnání rozdílů v roce 2010

Rozvaha k 31. 12. 2010 podle IAS 40		Rozvaha k 31. 12. 2010 podle ČÚP	
Hala (investice) + 10 000 000 Kč	HV + 388 135 Kč	Hala (DHM) + 9 227 390 Kč	HV - 384 475 Kč
Bankovní účet - 9 611 865 Kč		Bankovní účet - 9 611 865 Kč	

Zdroj: Vlastní zpracování.

V roce 2010 došlo k přecenění investice do nemovitosti na reálnou hodnotu 10 000 000 Kč, hospodářský výsledek dosahoval kladného výsledku 388 135 Kč.

Naopak podle české účetní legislativy se dlouhodobý hmotný majetek odpisuje, a proto výsledek hospodaření vykazoval záporného výsledku ve výši 384 475 Kč.

Tab. 4.7 Srovnání rozdílů v roce 2011

Rozvaha k 31. 12. 2011 podle IAS 40		Rozvaha k 31. 12. 2011 podle ČÚP	
Hala (investice) + 9 500 000 Kč	HV ₂₀₁₀ + 388 135 Kč HV ₂₀₁₁ - 111 865 Kč	Hala (DHM) + 8 842 915 Kč	HV ₂₀₁₀ - 384 475 Kč HV ₂₀₁₁ - 384 475 Kč
Bankovní účet - 9 611 865 Kč	HV _{celkem} +276 270 Kč	Bankovní účet - 9 611 865 Kč	HV _{celkem} - 768 950 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování.

V roce 2011 došlo ke snížení reálné hodnoty investice do nemovitosti na 9 500 000 Kč, které vedlo ke snížení hospodářského výsledku o 111 865 Kč. Celkový hospodářský výsledek dosahuje kladné hodnoty ve výši 276 270 Kč.

Podle českých účetních předpisů se dlouhodobý hmotný majetek nadále odpisuje, hospodářský výsledek se opět snížil o hodnotu odpisu, tedy o 384 475 Kč. Celkový hospodářský výsledek je vlivem odpisů v záporné výši 768 950 Kč.

Na tomto srovnání lze vidět odlišnosti mezi českou legislativou a Mezinárodními účetními standardy. Česká legislativa neumožňuje přecenění investice do nemovitosti

na reálnou hodnotu, tím snižuje vypovídací schopnost účetní závěrky, která neznázorňuje změny hodnoty této skupiny aktiv.

4.3 Srovnání IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti s ČÚP

Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti nejsou v českých účetních předpisech zvlášť řešena, vykazují se v položkách jiných dlouhodobých aktiv a jsou dále odpisována. Pokud je účetní hodnota vyšší než tržní ocenění, účetní jednotka provede snížení hodnoty pomocí opravné položky (jedná-li se o dočasné snížení hodnoty), formou mimořádného odpisu (jedná-li se o trvalé snížení hodnoty) nebo přímého snížení hodnoty u neodpisovaných aktiv. Výsledek z ukončované činnosti je součástí provozního výsledku za běžnou činnost.

4.3.1 Lis Dieffenbacher – aplikace IFRS 5

Společnost ABC, s. r. o. v roce 2007 koupila lis Dieffenbacher, jeho pořizovací cena je 3 798 743 Kč a doba životnosti 6 let. Společnost přešla na výrobu na vstříkolisech a proto je tento lis už nepotřebný. Rozhodla se ho na konci roku 2010 nabídnout k prodeji.

$$\text{Roční odpis} = \frac{VC}{t} = \frac{3\,798\,743}{6} = 633\,124 \text{ Kč}$$

Lis byl po celou dobu odepisován a jeho zůstatková cena činí 1 266 247 Kč.

Tab. 4.8 Aktivum určené k prodeji k 31. 12. 2010

Majetek	Pořizovací cena	Oprávky	Zůstatková cena
Lis Dieffenbacher	3 798 743 Kč	2 532 496 Kč	1 266 247 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování.

4.3.1.1 Vykazování podle IAS/IFRS

Účetní jednotka nabízí lis k prodeji a plánuje, že dojde k prodeji do jednoho roku. Ekonomický užitek plyne z prodeje tohoto majetku, nikoliv jeho dalším využitím při výrobě. Aktivum splňuje podmínky standardu IFRS 5 a společnost ho může vykazovat jako aktivum držené k prodeji.

Aktivum bylo vykazováno podle standardu IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, bylo oceňováno v pořizovací ceně, která byla snížena o oprávky. Datum převodu je určen k 31. 12. 2010.

Účetní jednotka ocení lis buď účetní hodnotou, nebo reálnou hodnotou sníženou o náklady prodeje, vybere tu hodnotu, která je nižší. Za účetní hodnotu se bere částka, za kterou byla oceněna vyřazená aktiva před jejich zařazením mezi aktiva držená k prodeji. Podle standardu IAS 16 je účetní hodnota stanovena ve výši 1 266 247 Kč. Reálná hodnota je stanovena podle nabídek zájemců o koupi a činí 1 500 000 Kč. Společnost odhaduje, že náklady prodeje budou 30 000 Kč. Prodej je předběžně dohodnut na léto 2011.

Tab. 4.9 Porovnání hodnot

	Účetní hodnota	Reálná hodnota
Hodnota	1 266 247 Kč	1 470 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování.

Při porovnání bylo zjištěno, že účetní hodnota je nižší než reálná hodnota snížená o náklady na prodej. Aktivum bude převedeno mezi aktiva držená k prodeji v účetní hodnotě. Oprávky se při převodu zruší a majetek se nebude dále odpisovat. Pro rozeznání převodu, společnost využije analytické evidence. Pro aktiva určená k prodeji použije analytickou evidenci 500 a pro IAS 16 použije analytickou evidenci 160.

Tab. 4.10 Vykázání podle IFRS 5

Účetní operace	Částka	MD	D
2010			
Převod lisu	1 266 247 Kč	DHM.500	DHM.160
Zrušení opravek	2 532 496 Kč	OPR	DHM.160

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pokud by nedošlo k prodeji z důvodů, které společnost ABC, s. r. o. nemohla ovlivnit, bude se lis i nadále evidovat jako aktivum držené k prodeji. Provedlo by se opět porovnání účetní a reálné hodnoty na konci roku 2011. Pokud by byla účetní hodnota nižší než reálná hodnota snížená o náklady prodeje, nebude se to účtovat. Naopak kdyby byla nižší reálná hodnota snížená o náklady prodeje než účetní hodnota, došlo by ke snížení hodnoty aktiva určeného k prodeji a vzniklá ztráta by byla účtována výsledkově.

4.3.1.2 Vykazování podle ČÚP

Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti nejsou v české legislativě upravena a vykazují se jako běžný dlouhodobý hmotný majetek, který se bude odpisovat.

Tab. 4.11 Vykázání podle ČÚP

Účetní operace	Částka	MD	D	Zůstatková cena
2007				
Přijatá faktura za lis Dieffenbach	3 798 743 Kč	042	321	
Zařazení do užívání	3 798 743 Kč	022	042	
Zaplacení faktury z bankovního účtu	3 798 743 Kč	321	221	
Roční odpis	633 124 Kč	551	082	3 165 619 Kč
2008				
Roční odpis	633 124 Kč	551	082	2 532 495 Kč
2009				
Roční odpis	633 124 Kč	551	082	1 899 371 Kč
2010				
Roční odpis	633 124 Kč	551	082	1 266 247 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování.

4.3.1.3 Srovnání

Podle IFRS 5 bude účetní jednotka vykazovat majetek v krátkodobých aktivech v částce 1 266 247 Kč. Majetek se už nadále nepoužívá a neodepisuje se. Podle ČÚP bude účetní jednotka nadále majetek odpisovat, i když majetek již nepoužívá pro svou ekonomickou činnost a nepřináší žádný ekonomický užitek. V roce 2010 bude účetní jednotka aktivum určené k prodeji evidovat v dlouhodobém hmotném majetku rovněž ve výši 1 266 247 Kč.

Rozdíl by nastal v případě, kdy by nedošlo k prodeji v roce 2011 z důvodů, které společnost nemohla ovlivnit. Podle IFRS 5 by majetek zůstal jako dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončované činnosti a neodpisoval se. Provedlo by se opět porovnání účetní a reálné hodnoty na konci roku. V tomto případě by účetní hodnota zůstala ve výši 1 266 247 Kč. Reálná hodnota by se změnila na částku 1 350 000 Kč, která musí být snížena o náklady na prodej (30 000 Kč). Reálná hodnota tedy činí 1 320 000 Kč a je nižší než účetní hodnota. Majetek zůstává oceněn v hodnotě 1 266 247 Kč. Zatímco podle ČÚP, i když by

se majetek nepoužíval, musí se vypočítat odpisy za daný rok a snížila by se zůstatková cena tohoto majetku o výši odpisu (633 124 Kč) na částku 633 123 Kč.

Vykazování podle IFRS 5 je mnohem praktičtější, neboť majetek určený k prodeji se podle tohoto standardu neodpisuje a tím neovlivňuje výsledek hospodaření. Rovněž poskytuje přesnější informace uživatelům účetních výkazů. IFRS 5 vždy tento majetek jednou ročně testuje, zda bude snížena hodnota. Naopak ČÚP majetek určený k prodeji nadále odpisují, což má vliv na výsledek hospodaření. Uživatelům účetních výkazů jsou poskytnuty zkreslené údaje.

5 Závěr

Cílem bakalářské práce bylo popsat a analyzovat po teoretické i praktické stránce rozdíly při vykazování dlouhodobého hmotného majetku podle českých účetních předpisů a Mezinárodních účetních standardů. Dlouhodobý majetek byl charakterizován podle platných českých účetních předpisů, podle Mezinárodních účetních standardů a následně bylo provedeno srovnání v praktických příkladech.

V české účetní legislativě je dlouhodobý hmotný majetek upraven zejména zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, Českým účetním standardem pro podnikatele č. 013 a zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Na základě těchto předpisů byl analyzován dlouhodobý hmotný majetek, vymezen způsob pořízení, ocenění, odpisování a vyřazení tohoto majetku.

Dlouhodobým hmotným majetkem se v Mezinárodních účetních standardech zabývají zejména standardy IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, IAS 40 – Investice do nemovitosti a IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji nebo ukončované činnosti. V těchto standardech jsou vymezeny definice a podmínky, které musí dlouhodobý hmotný majetek splňovat, aby mohl být zařazen do jednotlivých skupin majetku. Standardy rovněž obsahují způsoby oceňování aktiv při jejich pořízení, ocenění v průběhu držení aktiva, způsoby odpisování, vyřazení a zveřejňování v účetní závěrce.

Pro srovnání došlo k vybrání, vykazání a zaúčtování tří typů majetku, podle českých účetních předpisů a Mezinárodních účetních standardů. Mezinárodní účetní standardy nedefinují směrnou účtovou osnovu ani strukturu účetních výkazů.

Pro zařazení aktiv do dlouhodobého hmotného majetku stanovují účetní předpisy minimální hranici ocenění (zpravidla podle zákona o daních z příjmů), u Mezinárodních účetních standardů si může účetní jednotka stanovit tuto hranici ve svých vnitropodnikových předpisech. Od 1. ledna 2010 je v České republice povolena možnost komponentního odpisování. Rovněž byl zaveden i termín zbytková hodnota. Díky tomu se přiblížilo vykazování majetku k Mezinárodním účetním standardům. Nadále zůstávají odlišnosti v oblasti vykazování významných náhradních dílů, kdy je IAS/IFRS považují, za splnění

určitých podmínek, jako samostatný dlouhodobý hmotný majetek, zatímco ČÚP je vždy považují za zásoby. Česká legislativa se přeceňovacími modely nezabývá.

Investice do nemovitosti podle českých účetních předpisů není zvlášť upravena, investice se eviduje jako klasický dlouhodobý hmotný majetek. Na rozdíl od Mezinárodních účetních standardů, česká legislativa neumožňuje ocenit investici na reálnou hodnotu a tím dochází ke snížení vypovídací schopnosti účetní závěrky.

Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti nejsou v českých účetních předpisech zvlášť řešena, jsou evidována v jiných dlouhodobých aktivech a odpisují se, což má za následek snížení výsledku hospodaření.

Z této práce vyplývá, že existuje mnoho významných rozdílů mezi českými účetními předpisy a Mezinárodními účetními standardy. Česká legislativa je vázaná na evropskou legislativu, do které se postupně zapracovávají Mezinárodní účetní standardy. Česká legislativa na rozdíl od mezinárodní stanovuje jasná pravidla, postupy účtování a strukturu účetních výkazů, které vycházejí ze vzorů Evropské unie. Mezinárodní účetní standardy jsou pouhým doporučením, neexistují přesně strukturované formuláře pro účetní výkazy.

Výkazy podle Mezinárodních účetních standardů mají větší vypovídací schopnost a lépe znázorňují majetkovou strukturu podniku, což je důležité pro uživatele účetní závěrky. Na druhou stranu mohou být nejen časově, ale i finančně náročné, neboť Mezinárodní účetní standardy jsou vzájemně propojené, rozsáhle a poměrně složité.

Seznam použité literatury

Knihy

- [1] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. vyd. Brno: Computer Press, 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.
- [2] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 332 s. ISBN 978-80-251-3652-2.
- [3] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. 432 s. ISBN 978-80-247-3427-9.
- [4] KOVANICOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví - světový koncept IFRS/IAS*. 5. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2005. 544 s. ISBN 80-7273-129-7.
- [5] KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: 1. VOX, 2005. 1050 s. ISBN 80-86324-44-3.
- [6] PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK, *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2011*. 13. vyd. Olomouc: Anag, 2011. 304 s. ISBN 978-80-7263-660-0.
- [7] STROUHAL, Jiří a kolektiv. *Účetnictví 2011 – Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 798 s. ISBN 978-80-251-3389-7.
- [8] SVATOŠOVÁ, Jana a Jana TRÁVNÍČKOVÁ, *Účtová osnova, České účetní standardy, postupy účtování pro podnikatele 2011*. 6. vyd. Olomouc: Anag, 2011. 352 s. ISBN 978-80-7263-645-7.
- [9] VALOUCH Petr, *Účetní a daňové odpisy 2011*. 6. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. 144 s., ISBN 978-80-247-3803-1.

Zákony a vyhlášky

- [10] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- [11] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- [12] Zákon č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky (katastrální zákon), ve znění pozdějších předpisů.
- [13] Zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů,
- [14] Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- [15] Vyhláška 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Elektronické zdroje

- [16] DELOITTE. *IFRS do kapsy 2010* [online]. Deloitte [12.11.2011]. Dostupné z: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/IFRS/IFRS_do_kapsy_2010.pdf
- [17] DELOITTE. *Summaries of International Financial Reporting Standards* [online]. Deloitte, 2011, [13.11.2011]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/standard/ias16.htm>
- [18] DELOITTE. *Summaries of International Financial Reporting Standards* [online]. Deloitte, 2011, [14.11.2011]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards/standard39>
- [19] DELOITTE. *Summaries of International Financial Reporting Standards* [online]. Deloitte, 2011, [17.11.2011]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards/standard45>

[20] EUR – LEX. *Přístup k právu Evropské unie*, 2011 [online]. EUR-Lex [03.12.2011]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32008R1126:CS:NOT>

[21] *IFRS and IAS Summaries - English*, 2011 [online]. IFRS [03.12.2011]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS+technical+summaries/Summaries+Eng+11.htm>

[22] I-PORADCE. *Dlouhodobý hmotný majetek v pojetí IFRS a ve srovnání s českou legislativou*, 2008 [online]. I-poradce [12.11.2011]. Dostupný z: <http://www.i-poradce.cz/SubPages/OtvorDokument/Clanok.aspx?idclanok=90171>

Seznam zkratk

č.	číslo
ČÚS	České účetní standardy
D	Dal
DDB	Metoda zmenšujícího se základu (Double-Declining Balance Metod)
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
HV	hospodářský výsledek
IAS	Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards)
IAS/IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
IASB	Rada pro Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board)
IASC	Výbor pro Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee)
IFRIC	Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (International Financial Reporting Interpretations Committee)
IFRS	Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (International Financial Reporting Standards)
INV	investice
Kč	Koruna česká
MD	Má dáti
n	doba použitelnosti
NÁK	náklad
odst.	odstavec
OPR	oprávky
P	odhad počtu výkonů za dobu životnosti
PC	pořizovací cena
písm.	písmeno
POŘ	pořízení


r	suma roků životnosti
s. r. o.	společnost s ručením omezeným
Sb.	sbírka
SIC	Výbor pro interpretaci standardů (Standing Interpretations Committee)
SYD	Metoda sumace čísel (Sum of the Years Digits)
t	doba životnosti
tab.	tabulka
US GAAP	Soubor amerických obecně uznávaných účetních pravidel (United States Generally Accepted Accounting Principles)
USA	Spojené státy americké
VC	vstupní cena
VÝN	výnos
Z	zbytková hodnota
ZÁV	závazek
ZH	zůstatková hodnota

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 11. května 2012



Radka Muťková

Seznam příloh

Příloha č. 1	Přehled českých účetních standardů
Příloha č. 2	Přehled platných mezinárodních standardů
Příloha č. 3	Přehled platných mezinárodních standardů k 1.1.2013
Příloha č. 4	Odpisování rovnoměrnou metodou podle IAS/IFRS
Příloha č. 5	Zrychlené odpisování metodou DDB podle IAS/IFRS
Příloha č. 6	Zrychlené odpisování metodou SYD podle IAS/IFRS
Příloha č. 7	Směrná účtová osnova